

Det skattemessige eierbegrepet

Hvem som er «beneficial owner» i skatteavtalene og
hvem som er eier i enkelte leieforhold

Kandidatnummer: 515

Leveringsfrist: 25.11.2012

Antall ord: 16 902



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Eierbegrepets plassering	1
1.2	Tema for oppgaven	3
2	BEGREPSAVKLARINGER, AVGREN斯NINGER OG RETTSKILDER	4
2.1	Eiendomsrett, råderett og rettighet	4
2.2	Avgrensning og omfang	5
2.3	Særlig om ligningspraksis, administrative uttalelser og Lignings-ABC	5
2.4	Rettskildetilfanget rundt eierbegrepet	7
3	GENERELT OM HVEM SOM ER EIER	9
3.1	Betydningen av det privatrettslige eierbegrepet	9
3.2	Hvem som kan være skattesubjekt	10
3.3	Utgangspunktet om hvem som er eier	11
3.3.1	Rådigheten over et formuesgode.....	11
3.3.2	Flere har eierbeføyelser.....	12
3.3.3	Øvrige rettigheter	12
3.3.4	Flere har råderett over det samme formuesobjektet.....	12
3.3.5	Tidsbegrenset eller tidsubegrenset rettighet.....	14
3.4	Det sannsynlige eierforholdet legges til grunn	14
3.5	Den videre fremstilling	15
4	«BENEFICIAL OWNER»-BEGREPET I SKATTEAVTALENE.....	16
4.1	Utnyttelse av skatteavtaler – Hvem som er ”beneficial owner”	16
4.1.1	Innledning	16
4.1.2	Bakgrunn og problemstilling.....	16
4.1.3	Norske myndigheters forståelse av «beneficial owner»-begrepet.....	18

4.1.4	Betydningen av internasjonale kilder og ulike tolkningstradisjoner	19
4.1.5	Traktatrettslige tolkningsprinsipper	20
4.1.6	Ordlydsfortolkning	22
4.1.7	Kommentarer til OECDs mønsteravtale og internasjonal litteratur	22
4.1.8	Øvrige kilder	24
4.1.9	Reelle hensyn	26
4.1.10	To ulike innfallsvinkler til hvordan «beneficial owner»-kravet skal forstås	26
4.2	Hvem som er «beneficial owner» i skatteavtalene	28
5	HVEM SOM ER EIER I LEIEFORHOLD	29
5.1	Innledning	29
5.2	Leasing	29
5.2.1	Bakgrunn og problemstilling	29
5.2.2	Relevante skattebestemmelser og konsekvenser av eierskap	31
5.2.3	Utgangspunktet om skattemessig eierskap for leasing	33
5.2.4	Typetilfeller der leaseren anses som eier	33
5.2.5	Øvrige leasingtilfeller	35
5.2.6	Vurdering av skattemyndighetens praksis	35
5.3	Tomtefeste	36
5.3.1	Bakgrunn og problemstilling	36
5.3.2	Relevante skattebestemmelser og betydningen av eierskap	37
5.3.3	Tidsbegrenset eller stedsevarig festekontrakt	38
5.3.4	Ubetinget rett til forlengelse og innløsning	38
5.3.5	Hvem som er skattemessig eier	39
5.3.6	Vurdering av det skattemessige eierbegrepet for tomtefeste	39
5.4	Kraftverk	41
5.4.1	Bakgrunn og problemstilling	41
5.4.2	Rt. 2005 s. 394 (Gloppen)	42
5.4.3	Rt. 2009 s. 441 (Nordkraft AS)	49
5.4.4	Nærmere om noen av Høyesteretts vurderinger samt egne kommentarer ...	52

5.4.5	Dommenes rekkevidde	58
5.4.6	Hvordan eierbegrepet innen kraftskatteområdet skal forstås	58
5.4.7	Begrunnelse for et eget eierbegrep ved utleie av kraftverk.....	59
5.5	Hvem som er eier i leieforhold	60
6	HVORDAN DET SKATTEMESSIGE EIERBEGREPET MÅ FORSTÅS	62
7	LITTERATURLISTE	63
7.1	Lover.....	63
7.2	Forskrifter og skattevedtak	63
7.3	Forarbeider.....	63
7.4	Rettsavgjørelser	64
7.4.1	Høyesterettsavgjørelser	64
7.4.2	Underrettsavgjørelser	67
7.4.3	Internasjonale avgjørelser	68
7.5	Myndighetsuttalelser	68
7.6	Lignings-ABC	68
7.7	Internasjonale kommentarer	69
7.8	Litteratur	69
7.9	Artikler.....	72
7.10	Nettdokumenter	72
7.11	Spesialfagsavhandlinger	73
7.12	Masteravhandlinger	73

1 Innledning

1.1 Eierbegrepets plassering

Eierbegrepet er sentralt både ved vurderingen av skattepliktig formue og inntekt. Det vil normalt være eier av formuesobjektet som er formuesskattepliktig. For inntekter er det hovedsakelig inntekter fra formuesobjekter som reiser interessante spørsmål. Det kan både gjelde hvem som er eier av et formuesobjekt, og hvilke konsekvenser dette får for skattlegging av objektet eller inntekter fra dette.

Ved vurderingen av hvordan en inntekt eller formue skal beskattes, vil det ofte være naturlig å starte med spørsmålet om hvem som er skattepliktig. Dette er et spørsmål om subjektiv tilordning, se nedenfor. For inntekter vil det videre være et spørsmål om det er tale om en skattepliktig inntekt. Dette kan være arbeidsinntekter, virksomhetsinntekter og kapitalinntekter/-gevinster. Et eksempel på kapitalinntekt kan være inntekt på aksjer i form av utbytte. Herunder kan nevnes innvinningsproblematikken, som handler om skillet mellom aktuell inntekt og inntektsmuligheter. Skattelovens inntektsbegrep omfatter kun aktuell inntekt, ikke inntektsmuligheter. Når det gjelder formue, må det være tale om en skattepliktig bruttoformue. Det som gjelder både for skattepliktig inntekt og formue, er at man kan gjøre fradragposter gjeldende. Ved formuesberegningen vil gjeld kunne fradragsføres, jf. lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars. 1999 nr. 14 § 4-1, heretter betegnet «sktl.». Ved beregningen av skattepliktig inntekt vil det være aktuelt å få fradrag for det som tradisjonelt har blitt betegnet som «utgifter til inntekts ervervelse», i dag lovfestet i sktl. § 6-1. Et annet forhold er at inntekten, formuen eller fradragene må plasseres innen en bestemt periode (tidfesting). For formue er dette som regel en enkel vurdering, ettersom årsskiftet er det sentrale tidspunktet, jf. sktl. § 4-1. For inntekter kan spørsmålet bli vanskeligere, og det samme gjelder fradragspostene i tilknytning til disse. Det kan for eksempel oppstå spørsmål om inntektsårets lengde, som bl.a. vil være aktuelt ved utflytting eller tilflytting til riket.

Hvem som er eier er først og fremst et viktig element i vurderingen av hvem som skal betale skatt. Det er vanlig å bruke betegnelsen skattyter eller skattesubjekt om den skattepliktige, se nærmere i pkt. 3.2. For at man skal kunne skattlegge inntekter, må det være en forbindelse mellom en skattyter og den enkelte inntektspost.¹ Tilsvarende gjelder for fradragsrett.² For formue kan det oppstå spørsmål om hvem som skal regnes som skattesubjekt for et gitt formuesobjekt på et bestemt tidspunkt.³ Dette er problemstillinger som gjelder subjektiv tilordning, og her vil eierbegrepet komme inn i bildet fordi spørsmålet om hvem som er eier kan være ett av flere vilkår for å tilordne en formues- eller inntektspost til et skattesubjekt. Man må imidlertid se de ovennevnte momentene i sammenheng for å forstå eierbegrepets betydning. Når man har fastslått skattemessig eierskap, vil det eksempelvis få den følge at vedkommende eier er skattepliktig for sin formue eller inntekt, samt har rett til fradrag, herunder avskrivningsrett. Dette behøver imidlertid ikke å være tilfellet, se pkt. 5.2.2.

Det skattemessige eierbegrepet tar utgangspunkt i begrepet slik det er forstått privatrettslig. Det kan imidlertid hende at skattemessig eier er en annen enn den som ville blitt betegnet som eier i privatretten.

Ovenfor er det tatt utgangspunkt i at eierbegrepet inngår som et element i vurderingen av hvem som skal betale skatt på bakgrunn av en internrettslig hjemmel. Det kan tenkes at en slik innfallsvinkel som i de ovennevnte avsnittene ikke blir helt dekkende, for eksempel fordi eierbegrepet kommer inn som et element i vurderingen av om den interne skattleggingsretten skal begrenses. For aksjeutbytte fra norsk selskap til utenlandsk aksjonær beskattes utbytte med 25 prosent etter intern norsk rett. I skatteavtalene er imidlertid denne satsen som regel redusert, og kommer til anvendelse forutsatt at mottaker er «beneficial owner» av utbyttet. I denne sammenheng blir eierbegrepet benyttet på en annen måte enn

¹ Zimmer (2009) s. 110-111, Aarbakke (1990) s. 348

² Zimmer (2009) s. 111

³ Aarbakke (1998) s. 137

det som er skissert i avsnittet over. Dette er med på å vise at eierbegrepet kan være aktuelt i flere sammenhenger.

1.2 Tema for oppgaven

Avhandlingen behandler spørsmålet om hvem som skal anses som eier i skatterettslig forstand. Innledningsvis vil utgangspunktene for å fastsette skattemessig eierskap presenteres. Deretter vil spørsmålet om hvem som er eier undersøkes nærmere i fire skattemessige relasjoner der temaet synes særlig aktuelt. Først behandles hvem som er «beneficial owner» i skatteavtalene. Jeg går så over til å se på hvem som anses som skattemessig eier i leasingtilfeller etter hovedregelen i skatteloven om formueskatt og reglene om alminnelig inntekt, herunder om fradrag og avskrivningsrett. Videre vil spørsmålet om hvem som er skattemessig eier i tomtefesteforhold omtales i relasjon til skattelovens hovedregel om formue. Til sist omtales de særlige kraftskattereglene, hvor spørsmålet om hvem som anses som skattemessig eier ved leie av kraftverk i relasjon til reglene om naturressurs- og grunnrenteskatt har vært oppe til Høyesteretts vurdering ved to anledninger.

Gjennom å undersøke hvem som er skattemessig eier i de ovennevnte tilfellene, vil jeg se nærmere på hvordan eierbegrepet skal forstås i skattemessig forstand; herunder om det eksisterer et eierbegrep i skatteretten, og om dette i så fall er generelt/entydig eller må løses i tilknytning til den enkelte skattebestemmelse.

2 Begrepsavklaringer, avgrensninger og rettskilder

2.1 Eiendomsrett, råderett og rettighet

Skatteretten tar utgangspunkt i privatrettslige begreper.⁴ Eierbegrepet skal dermed i utgangspunktet forstås på samme måte som i privatretten. Eiendomsrett eller eierrett kan betegnes som en «rettsbeskyttet adgang til å råde over en ting på alle måter som ikke er forbudt ved lov eller strider mot rettigheter som ved særlig adkomst er hjemlet andre enn tingens eier; den viktigste av alle formuesrettigheter».⁵ Eiendomsretten vil typisk være en total rett som eventuelt avgrenses negativt. Eiendomsbegrepets elastisitet medfører at råderetten til eieren på et gitt tidspunkt kan være innskrenket som følge av at andre har rettigheter i formuesgodet, som for eksempel en panterett eller leierett. Begrepet råderett er dermed knyttet opp mot de rettigheter som tilkommer den som er eier, mens rettighetsbegrepet er videre ettersom også andres rettigheter omfattes.

Dersom man eksempelvis har rettslig råderett over en boligeiendom, vil man normalt ha anledning til å selge eller pantsette den. Faktisk råderett medfører at vedkommende kan bruke boligeiendommen slik han/hun ønsker innenfor de rammer lovgivningen gir. Det kan imidlertid tenkes at en annen har en livsvarig borett på den samme eiendommen. Da vil eiendomsretten avgrenses negativt for en periode. Når noen har en rettighet tilknyttet et formuesgode, vil det som regel være tale om en positivt avgrenset rett til godet, som for eksempel en rett til å bo i et hus livet ut eller til å kjøre på en vei.

⁴ Zimmer (2009) s. 40

⁵ Store norske leksikon (2012) «Eiendomsrett»

2.2 Avgrensning og omfang

I denne avhandlingen tar jeg for meg fire tilfeller med den hensikt å belyse hvordan spørsmålet om hvem som er eier behandles i skatteretten. I skatteretten kan eierbegrepet være interessant i mange sammenhenger, for eksempel ved eiendomsrettens overgang. Tidspunktet for eiendomsrettens overgang vil normalt ha betydning for tidfestingen. Det avgrenses imidlertid mot slike dynamiske tilfeller. Det samme gjelder de spørsmål som refererer til hvilke begivenheter som er avgjørende for om aktuell skatteplikt i det hele tatt foreligger (innvinning). I denne avhandlingen vil det kun foretas en generell/statisk gjennomgang av eierbegrepet. Det er ikke tenkt å gi en uttømmende liste over konsekvenser ved å være skattemessig eier. For eksempel kan skattemessig eierskap ha betydning for merverdiavgiftsreglene ved leasing, eiendomsskatt i forbindelse med tomtefeste osv. Oppgaven begrenser seg til å behandle eierbegrepet slik det fremkommer i skatteavtalene ved spørsmål om redusert utbytteskatt, og for øvrig spørsmålet om hvem som betraktes som skattemessig eier ved leasing, tomtefeste og leie av kraftverk. Når det gjelder sistnevnte, er det bestemmelsene vedrørende naturressurs- og grunnrenteskatt som i hovedsak behandles.

2.3 Særlig om ligningspraksis, administrative uttalelser og Lignings-ABC

I skatteretten skal den alminnelige juridiske metoden, slik den fremkommer i rettskildelæren, legges til grunn.⁶ Lovtekst, forarbeider og høyesterettspraksis dominerer rettskildebildet også på skatterettens område, og det vil ikke gås nærmere inn på betydningen av disse i sin alminnelighet.

Noen rettskilder er imidlertid særlig aktuelle for skatteretten, og disse vil også ha betydning i vurderingen av hvem som er skattemessig eier. Ligningspraksis, enkeltstående uttalelser og uttalelser i Lignings-ABC vil i mangel på andre rettskilder bli omtalt flere steder i avhandlingen.

⁶ Zimmer (2009) s. 47

Det har i stor utstrekning vært diskutert hvilken vekt ligningspraksis og enkeltstående uttalelser skal ha for domstolene.⁷ Det har vist seg at Høyesterett har lagt stor vekt på varig og konsekvent ligningspraksis ved en rekke anledninger.⁸ I saker der ligningspraksis har gitt skattyteren en fordel, synes Høyesterett å ha tillagt slik praksis større vekt enn i saker der ligningspraksis har gått imot skattyter.⁹

Det er liten tvil om at også enkeltstående uttalelser er en relevant rettskildefaktor i rettsanvendelsen.¹⁰ Høyesterett har flere ganger vist til mer enkeltstående uttalelser fra de sentrale skattemyndighetene, Finansdepartementet (FIN) eller Skattedirektoratet (SD).¹¹ Det kan være grunn til å være varsom med å tillegge enkeltstående uttalelser den samme vekten som ligningspraksis, særlig ettersom slike uttalelser ikke har blitt prøvd i møte med konkrete, virkelige tilfeller.¹²

Både for ligningsmyndighetene og skattyterne er det viktig med en ensartet ligningspraksis, og likhetsprinsippet står sentralt i skatteretten. I denne sammenheng er Lignings-ABC i mange tilfeller til stor nytte ettersom det i dag har blitt et omfattende verk med tusenvis av tolkningsanvisninger og mange illustrerende beregningsmetoder. Lignings-ABC er en håndbok som utgis to ganger i året av Skattedirektoratet med sikte på å veilede ligningsfunksjonærer om de regler som gjelder for det aktuelle året. Boken behandler de fleste skat-

⁷ Gjems-Onstad (2012) s. 72 flg., med videre henvisning til Harboe (1974) hva gjelder tidligere rettspraksis og synspunkter, og Zimmer (2009) s. 53-58 om senere oppfatninger.

⁸ Se særlig Rt. 1983 s. 979, Utv. 1983 s. 646 (Foss); Rt. 1987 s. 729, Utv. 1987 s. 550 (Bokkreditt); Rt. 1992 s. 1263, Utv. 1992 s. 1304 (Trondheim Elektrisitetsverk); Rt. 2005 s. 1434, Utv. 2005 s. 1271 (Total) m.fl. Til inntekt for det motsatte synspunkt er særlig Rt. 1975 s. 992, Utv. 1975 s. 570 (Hjelmaas-Larsen) av interesse, bl.a. omtalt i Zimmer (2009) s. 54.

⁹ Jf. Rt. 2001 s. 1444, Rt. 2006 s. 1601, Rt. 2010 s. 979

¹⁰ Zimmer i Wilskow SFS (1997) s. 29

¹¹ Gjems-Onstad (2012) s. 72 flg., som har gjennomgått en rekke høyesterettsavgjørelser.

¹² Zimmer i Wilskow SFS 1997 s. 32-33. Se også bl.a. Rt. 1990 s. 958 (Quatro) og Rt. 1990 s. 1293 (Ytterbøe).

tespørsmål både for personlige skattytere og selskaper, og er således til stor nytte også for dem som jobber innen skatteområdet. Man må imidlertid være oppmerksom på forskjellen mellom nytten ABC'en har for mange, og relevansen den har som rettskildefaktor. Vektleggingen av Lignings-ABC vil variere etter hvem som er rettsanvender. For skatteetaten har Lignings-ABC karakter av å være en instruks, mens den for øvrige rettsanvendere ikke har større vekt enn administrative uttalelser ellers. I den grad Lignings-ABC behandler redegjørelser for regler som er nedfelt i mer autoritative kilder, vil den ha liten eller ingen selvstendig betydning som rettskilde. Dersom den inneholder redegjørelser for ligningspraksis og annen administrativ praksis, vil den ha interesse for å klargjøre hva praksis er. Ved tvilsspørsmål må standpunkter fra Lignings-ABC anvendes med varsomhet. Høyesterett har lagt begrenset vekt på Lignings-ABC, og i dommene det er henvist til over ble den nevnt i kun 8 prosent. På den annen side bidrar den til å tilgjengeliggjøre skatteetatens oppfatninger vedrørende en rekke spørsmål innen skatteretten, og mange ganger er det tatt stilling til skattespørsmål som knapt er behandlet i andre kilder.¹³ Dette gjelder også for spørsmålet om hvem som er eier i skatteretten.

2.4 Rettskildetilfanget rundt eierbegrepet

Eierbegrepet kommer til uttrykk en rekke steder i skatteloven. Et tydelig eksempel er skattelovens regler om naturressurs- og grunnrenteskatt, som sier at det er «[e]ier av kraftverk» som er skattesubjekt, jf. sktl. §§ 18-2 og 18-3. Et annet eksempel er skattelovens hovedregel om formue, som sier at det er skattyterens «eiendeler» ved årsskiftet som er gjenstand for formuesbeskatning, jf. sktl. § 4-1. Her er det naturligvis *eieren* av formuesobjektet som i utgangspunktet er skattepliktig. Det kan også hende at eierbegrepet er en forutsetning for at en skattebestemmelse skal komme i betraktning, selv om dette ikke er uttrykt eksplisitt i lovteksten. Et eksempel er at «enhver fordel vunnet ved kapital» er skattepliktig inntekt, jf. sktl. §§ 5-1 og 5-20. Det vil normalt være *eier* av kapitalen som er skattesubjekt for kapitalinntekten.

¹³ Gjems-Onstad (2012) s. 76 flg., Zimmer (2009) s. 57, Lignings-ABC (2012) i forordet.

Behandlingen av det skattemessige eierbegrepet i forarbeider er relativt beskjedne. I litteraturen er eierbegrepet først og fremst omtalt i tingsretten, der det er det privatrettslige eierbegrepet som behandles. Ved diskusjonen av hvem som er «beneficial owner» i skatteavtalene har det vært nødvendig å se hen til noen utenlandske kilder for å belyse intern norsk rett, men for øvrig konsentreres oppgaven rundt norske kilder. Der eierbegrepet ikke er omtalt nærmere andre steder, har det vært naturlig å undersøke hva som er ligningsmyndighetenes oppfatning. Derfor spiller Lignings-ABC en betydelig rolle i fremstillingen, særlig for tomtefeste og leasing. Ved behandlingen av hvem som er eier ved leie av kraftverk, er det tatt utgangspunkt i høyesterettspraksis.

3 Generelt om hvem som er eier

3.1 Betydningen av det privatrettslige eierbegrepet

Skatteretten har viktige kontaktflater mot privatretten, og i skatteretten brukes det i stor utstrekning ord og uttrykk som har sitt opphav i privatretten. Det er videre slik at det stort sett er privatrettslige transaksjoner som ligger til grunn for den skattemessige bedømmelsen. Et viktig spørsmål i skatteretten er hvordan privatrettslige ord og uttrykk skal forstås når man tar dem i bruk i skatterettslige sammenhenger. Vurderingstemaet blir i hvilken grad de skal forstås på samme måte. Særlig i de tilfellene der det privatrettslige begrepet har en klar mening, vil lovfortolkningen bli strengere. Utgangspunktet om at privatrettslige ord og uttrykk skal gis det samme innholdet i skatteretten som i privatretten, gjelder også for eierbegrepet.¹⁴ Det har formodningen mot seg at lovgiver har ment noe helt annet når de samme ord og uttrykk er benyttet. Det kan imidlertid godt tenkes tilfeller der skatterettslig hensyn kan lede til et annet resultat enn det som ville vært resultatet etter en privatrettslig forståelse. Begrepene i privatretten er ikke alltid entydige og klare. Det kan videre være privatrettslige begreper som er relasjonsbestemte. Dette innebærer at de kan ha forskjellig innhold i ulike sammenhenger i privatretten. Ofte har slike begreper en fast kjerne som legges til grunn i alle privatrettslige relasjoner, men i noen sammenhenger oppstilles det ytterligere vilkår. Eierbegrepet er et godt eksempel på dette.

Det privatrettslige eierbegrepet er ikke entydig. Hvem som er privatrettslig eier er ikke nødvendigvis synonymt med hvem som er formell eier. Zimmer påpeker at det både i privatretten og i skatteretten kan oppstå spørsmål «om ikke en annen har så vidt stor del av eierbeføyelsene at vedkommende må anses som eier».¹⁵

Det kan tenkes tilfeller hvor avgrensningen av eierbegrepet kan ha stor betydning i skatteretten, selv om det privatrettslig har liten eller ingen betydning. Et eksempel kan være om

¹⁴ Lignings-ABC (2012) «Eierbegrepet», Aarbakke (2009) s. 221

¹⁵ Zimmer (1996) s. 158

en leasingavtale skal betraktes som en salgs- eller leieavtale. I privatretten er det i en rekke sammenhenger ikke spørsmålet om hvem som kan kalles eier, men snarere fordelingen av eierfunksjoner som er det sentrale. I skatteretten vil det derimot kunne være avgjørende å avklare hvem som anses som eier ved tilordning av formue, inntekt osv.¹⁶

3.2 Hvem som kan være skattesubjekt

Å være *eier* er en subjektiv rett som tilkommer et rettssubjekt.¹⁷ Enhver fysisk eller juridisk person kan i utgangspunktet være eier. Dette gjelder så vel umyndige personer, foreninger og offentlige foretak.¹⁸

I skatteretten opererer man til dels med andre subjekter enn i privatretten. Man taler gjerne om skattesubjekt eller skattyter, men også flere betegnelser brukes. I dette avsnittet tales det om skattesubjekt, men for øvrig vil begrepene kunne brukes om hverandre. Skattesubjekt kan muligens betegnes som den som har skatteplikt, men funksjonene til skattesubjektene er antakelig vel så egnet til å forklare hva et skattesubjekt er: Et skattesubjekt er en beregningsenhet for skatten, og transaksjoner mellom skattesubjektene har betydning for hva som må anses som skattepliktig inntekt eller fradragsberettiget kostnad eller tap. Videre må alle vilkår som en skatteregel oppstiller normalt være oppfylt hos ett og samme skattesubjekt.¹⁹

Både fysiske personer og selskaper kan være skattesubjekter, jf. sktl. §§ 2-1 og 2-2. En forutsetning for skatteplikt er at personen/selskapet er bosatt/hjemmehørende i riket, jf. samme bestemmelser. Et særtilfelle er skattereglene for fylkeskommuner og kommuner.

¹⁶ Zimmer (2009) s. 40 og 50-51 og Zimmer (1996) s. 158

¹⁷ Knoph (2009) s. 29

¹⁸ Falkanger (2006) s. 39

¹⁹ Zimmer (2009) s. 101-102, Aarbakke (2009) s. 183. Nærmere om begrepsdistinksjonen «skattesubjekt», «skattyter», «skattepliktig», se sistnevnte.

Disse er i utgangspunktet fritatt for skatteplikt, jf. sktl. § 2-30. I noen tilfeller oppstår likevel skatteplikt, for eksempel for inntekter av vannkraft, jf. sktl. § 2-5 (1) a.

Det ovennevnte viser på generelt grunnlag hvem som kan være skattesubjekt. Eierbegrepet henger sammen med hvem skal tilordnes formue og/eller inntekter osv. på et formuesgode, se pkt. 1.1. Det vil som utgangspunkt være den enkelte lovregel som danner grunnlaget for skatteplikt som følge av eierskapet. Et eksempel er kraftreglene, hvor det er «eier» av kraftverk som skal betale naturressurs- og grunnrenteskatt, se pkt. 5.4. I andre sammenhenger, vil det ikke foreligge eksplisitte skatteregler som omhandler eiers eventuelle skatteplikt, men da vil for eksempel ligningsmyndighetenes praksis kunne være avgjørende, se pkt. 5.2 og 5.3.

3.3 Utgangspunktet om hvem som er eier

3.3.1 Rådigheten over et formuesgode

Eierbegrepet kan forklares med at man har rådigheten over formuesgodet, og rådigheten omfatter en rekke beføyelser som til sammen utgjør eiendomsrettens innhold.²⁰ Det har vært gjenstand for en del uenighet om hvilke fenomener begrepet omfatter eller bør omfatte.²¹ For å forklare eierbegrepet, deles det gjerne inn i faktisk og rettslig rådighet. Det kan også foreligge rettigheter som ikke enkelt lar seg plassere under slike termer. Både faktisk og rettslig rådighet kan være rådighet i positiv eller negativ henseende. Den faktiske rådighetens positive side innebærer at man har rett til faktisk utnyttelse og bruk av tingen. Eksempler kan være at man kjører en bil eller gjør bruk av en eiendom som man ikke nødvendigvis er formell eier av. Den negative siden er at eieren kan hindre andre fysisk rådighet. Den juridiske rådighetens positive side medfører at eieren bl.a. kan selge eller pantsette

²⁰ Brækhus og Hærem (1964) s. 47 og 59, Falkanger (2006) s. 40-41

²¹ Falkanger (2006) s. 38

tingen. Den negative siden omfatter retten til å hindre andre i å disponere over eiendommen.²²

3.3.2 Flere har eierbeføyelser

Den som har faktisk og rettslig råderett over et formuesgode, vil ofte være én og samme person. Men ikke sjelden forekommer det at det er flere som har rettslig vernede interesser, for eksempel i fast eiendom.²³ Det kan være at en skattyter er hjemmelshaver til en boligeiendom, mens en annen har en livslang borett til den samme eiendommen. Et annet eksempel er der en skattyter har hjemmelen til grunnen, mens en annen har oppført et bygg som står på grunnen. I begge tilfeller blir spørsmålet: Hvem skal anses som eier i skatterettslig forstand, og hva er det den enkelte eier?

3.3.3 Øvrige rettigheter

Det kan eksistere rettigheter i et formuesgode uten at det er helt enkelt å plassere dem under betegnelsen faktisk eller juridisk rådighet. I noen sammenhenger vil slike rettigheter kunne være av skatterettslig interesse. Et eksempel er at man kan oppebære avkastning av en fast eiendom eller aksjer. Det kan bli spørsmål om det er eier av den faste eiendommen eller aksjene, eventuelt en annen rettighetshaver, som skal skattlegges for leieinntektene eller utbyttet.

3.3.4 Flere har råderett over det samme formuesobjektet

Dersom to eller flere rådighetshavere har eksakt samme type rådighet (parallell deling), er det naturlig å oppfatte dem som sameiere forutsatt at det ikke eksisterer andre med slike rettigheter i eiendommen at vedkommende er å betrakte som eier, se nedenfor om funksjo-

²² Brækhus og Hærem (1964) s. 47 og 59, Falkanger (2006) s. 40-41

²³ Falkanger (2006) s. 44-45

nell deling. Sameiere har rett til en ideell andel av formuesobjektet. Dersom to rådighetshavere eier en bil sammen, kan de for eksempel avtale hvem som skal bruke den til hvilken tid. De kan også opptre i fellesskap, for eksempel ved salg. Sameierne står fritt til å avtale seg imellom hvilken sameieandel den enkelte sameier skal ha. Den enkelte sameier vil da være skattemessig eier av sin ideelle andel av formuesgodet etter avtalen.

I de tilfellene der rådighetshavere har forskjellig type rettigheter (funksjonell deling), slik som at én har beiterett og den andre har hogstrett, vil spørsmålet om hvem som er eier i sterkere grad komme på spissen. Man kan anse én av dem, begge, eller ingen av dem som eier(e). I norsk rett er det én som skal anses som eier, forutsatt at det ikke er tale om sameie. Dette kom til uttrykk allerede hos Scheel, som peker på at det av og til kan forekomme tvil rundt hvem som må anses som eier: «I ethvert Tilfælde maa imidlertid, hvor ikke Forholdet kan betragtes som et Sameie, denne Tvil løses til Fordel for den ene eller den anden.»²⁴ For å finne frem til eieren, må man først skille ut rettighetshaverne som har en positivt avgrenset rett overfor de øvrige rettighetshaverne i formuesgodet. Grensene vil normalt fremgå av stiftelsesgrunnlaget. Den som har de gjenværende eierbeføyelsene, gjerne kalt grunneiendomsretten eller retten til restverdien, må betraktes som eier.²⁵

Høyesterett har behandlet spørsmålet om hvem som har grunneiendomsretten en rekke ganger.²⁶ Bevismateriale har i mange tilfeller vist seg å være omfattende, og Høyesterett har gått konkret til verks. Som regel har det blitt tatt utgangspunkt i de foreliggende kontrakter, jordskifteforretninger, etablerte rettsoppfatninger mv., og det blir da en fri bevisbedømmelse etter reglene i lov om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven) av 17.6.2005 nr. 90 § 21-2, heretter betegnet «tv1.».

²⁴ Scheel (1912) s. 22. Motsatt synspunkt har vært fremmet bl.a. av Robberstad (1963) s. 162-166, men har ikke vunnet frem.

²⁵ Brækhus og Hærem (1964) s. 18 og Falkanger (2006) s. 45

²⁶ Bl.a. i Rt. 1985 s. 132, Rt. 1985 s. 362, Rt. 1985 s. 1121, Rt. 1985 s. 1327, Rt. 1986 s. 244, Rt. 1986 s. 583, Rt. 1986 s. 857, Rt. 1989 s. 902, Rt. 1989 s. 1094, Rt. 1990 s. 100, Rt. 1990 s. 476, Rt. 1999 s. 425

3.3.5 Tidsbegrenset eller tidsubegrenset rettighet

Rettigheter i et formuesgode kan være både tidsbegrensede og tidsubegrensede. Eierretten er som utgangspunkt ikke tidsbegrenset. En tidsbegrenset bruksrett vil imidlertid ikke falle inn under formuesberegningen, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav b. Et typisk eksempel på en slik rett er tidsbegrensede festekontrakter.

3.4 Det sannsynlige eierforholdet legges til grunn

Ved ligningsbehandlingen er det ligningsmyndighetene som avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for den enkelte skattyter, jf. lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24 § 8-1. Skattyteren har bevisbyrden for riktigheten av de opplysninger som er gitt i selvangivelsen og øvrige ligningsoppgaver.²⁷

Utgangspunktet er at ligningsmyndighetene plikter å foreta en full bevisbedømmelse på bakgrunn av de opplysninger som foreligger, og skal legge til grunn det faktiske forhold som etter en samlet vurdering fremstår som det mest sannsynlige.²⁸ Dette kom bl.a. til uttrykk i Rt. 2005 s. 1461, hvor Høyesterett uttaler: «I samsvar med det som ellers er hovedregelen ved avgjørelsen av sivile rettskrav, skal ligningsmyndighetene legge til grunn det faktum som finnes mest sannsynlig.»²⁹ For sivile krav er fri bevisvurdering et grunnleggende prinsipp, nå lovfestet i tvl. § 21-2.

For å avgjøre hvem som er eier, vil man som nevnt ta utgangspunkt i privatrettslige forhold, og eierforholdet må da avgjøres under en konkret helhetsvurdering hvor faktisk rådighet, besittelse osv. av formuesobjektet er viktige momenter. I skatteretten vil man i mange sammenhenger imidlertid oppleve at det formelle eierskapet etter de privatrettslige

²⁷ Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) s. 100

²⁸ ibid. s. 98 og 100

²⁹ Rt. 2005 s. 1461 avsnitt 54. En lignende uttalelse, med henvisning til den siterte, finner man i Rt. 2009 s. 813 avsnitt 53. Se også NOU 2001:32 pkt. 16.4 og Rt. 1992 s. 64 (P-pilledom II).

utgangspunkter er klart, uten at dette er ensbetydende med skattemessig eierskap. Spørsmålet i skatteretten vil ofte være om en annen enn formell eier skal anses som skattemessig eier.

3.5 Den videre fremstilling

I det følgende skal spørsmålet om hvem som er å anse som skattemessig eier undersøkes i fire forskjellige tilfeller. Først behandles skatteavtalenes «beneficial owner»-begrep. Deretter behandles tre varianter av leieforhold.

4 «Beneficial owner»-begrepet i skatteavtalene

4.1 Utnyttelse av skatteavtaler – Hvem som er ”beneficial owner”

4.1.1 Innledning

I dette kapitlet er temaet hvem som er «beneficial owner» i skatteavtalene. Normalt vil eierbegrepet være et vilkår for den interne skattleggingsrett. «Beneficial owner» har etter skatteavtalene rett til redusert kildeskatt på utbytte. Således fremstår «beneficial owner»-begrepet som et vilkår for å begrense den interne skattleggingen snarere enn som et vilkår for intern skattlegging. Dessuten vil internasjonale kilder være relevante ved tolkningen av «beneficial owner»-begrepet. Disse to momentene skiller «beneficial owner»-diskusjonen bl.a. fra en vurdering av eierbegrepet i leieforhold, se kapittel 5. I tillegg er det den som er «beneficial owner» av inntekten som her er av interesse, slik at forholdet skiller seg noe fra den tradisjonelle tilnærmingen til hvem som er å anse som eier av et formuesgode.

Man skal på denne bakgrunn være oppmerksom på at «beneficial owner» er et særegent begrep i skatteavtalene, og man bør derfor være forsiktig med å likestille begrepet med det som ellers i oppgaven omtales som «eierbegrepet» i skatteretten. «Beneficial owner»-diskusjonen kan likefullt være med på å belyse hvordan eierbegrepet i skatteretten skal forstås.

4.1.2 Bakgrunn og problemstilling

Norge har inngått skatteavtaler med en rekke land. De er inkorporert i norsk rett og har som formål å unngå dobbeltbeskatning for skattytere som risikerer å bli skattlagt i to (eller flere) stater for samme formue eller inntekt.³⁰ Systemet i skatteavtalene er, med noen unntak, at

³⁰ Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v. (dobbelbeskatningsavtaleloven) av 28. juli 1949 nr. 15 § 1.

skattleggingsretten til aksjeutbytte, renter og royalty deles mellom hjemstaten og kildestaten.³¹ Hjemstaten er den staten skattyteren er hjemmehørende i, mens kildestaten er den staten der inntekten har sin kilde. En skattyter kan for eksempel være hjemmehørende i utlandet, og motta aksjeutbytte fra et norsk selskap vedkommende er aksjonær i. Kildestaten er da Norge.

Etter norsk rett foreligger det hjemmel for å ilegge kildeskatt på utbytte fra norsk aksjeselskap til aksjonær i utlandet, jf. sktl. § 10-13. For Norges vedkommende er skattesatsen begrenset til 25 prosent, jf. Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2012 (Stortingets skattevedtak) av 24.11.2011 nr. 1151 § 3-5 (3). Det følger imidlertid som regel en lavere sats av skatteavtalen, og for at skattyteren skal få redusert skatt må visse vilkår normalt være oppfylt.³² Fellesvilkåret for redusert kildeskatt er at mottakeren må være «beneficial owner».

Internrettslig hjemmel for ileggelse av kildeskatt på renter og royalties som utbetales til person eller selskap hjemmehørende i utlandet foreligger ikke. I Norge er «beneficial owner»-kravet derfor bare av betydning for kildeskatt på utbytte fra norsk aksjeselskap til aksjonær i utlandet. Ut over de tilfeller der en avtalepart ikke har fraskrevet seg retten til å ilegge kildeskatt på renter og royalties, er «beneficial owner»-begrepet ikke relevant for slike rettigheter. På bakgrunn av dette vil det som omtales her hovedsakelig dreie seg om hvem som er «beneficial owner» i relasjon til aksjebytte.

«Beneficial owner»-begrepet ble i sin tid inntatt for å hindre utnyttelse av skatteavtaler, såkalt «treaty shopping». Dette innebærer at man etablerer et selskap (gjennomstrømningselskap) i et land (gjennomstrømningslandet) med gunstig skatteavtale med den følge at man får redusert kildeskatt.

³¹ Skaar m.fl. (2006) s. 578

³² ibid. s. 578-579

Det er vanskelig å motvirke slik skatteplanlegging helt, men i OECD³³s mønsteravtale³⁴ art. 10, 11 og 12 har man inntatt bestemmelser om at kildestatene kan se bort fra begrensningen i sin skattleggingsrett dersom mottakeren ikke er «beneficial owner» av inntekten.³⁵

I praksis har det vist seg krevende å få tilgang til den informasjonen skattemyndighetene trenger for å avgjøre hvem som er «beneficial owner», og begrepet er ikke klart.³⁶ Når begrepet tolkes av ulike stater, byr det på ekstra utfordringer å finne frem til et enhetlig begrep. Her skal det drøftes hvordan begrepet er å forstå i norsk rett. Derfor er det naturlig å ta utgangspunkt i norske kilder.

4.1.3 Norske myndigheters forståelse av «beneficial owner»-begrepet

Det eksisterer lite omtale av «beneficial owner»-begrepet i norsk rett. Finansdepartementet har imidlertid i Utv. 2000 s. 1235 omtalt begrepet på følgende måte:

«Begrepet *virkelige rettighetshaver/beneficial owner* er todelt: For det første må personen være *rettighetshaver*, dvs ha den juridisk rådighet over det underliggende objekt som tilkommer en eier. Dette må avgjøres etter alminnelige privatrettslige betraktninger. For det andre må han være den *virkelige* rettighetshaver. Dette innebærer at han må ha den umiddelbare økonomiske risiko som følger av eierskapet. Etter dette vil personer som har svært begrenset rettslig eller faktisk rådighet over

³³ Organisation for Economic Co-operation and Development

³⁴ OECDs mønsteravtale er en avtale som er utarbeidet for å motvirke dobbeltbeskatning og hindre skatteunndragelse i internasjonale skatteforhold. Intensjonen har vært at avtalen blir fulgt fullt ut. Mønsteravtalen er ikke rettslig bindende. For at stater skal være bundet, må to stater inngå en individuell avtale seg imellom. Statene velger selv om de vil følge mønsteravtalen i sin helhet eller kun delvis. I den utstrekning mønsteret blir fulgt, vil mønsteravtalen og de tilhørende kommentarene utarbeidet av OECD være en viktig tolkningsfaktor ved fastsettelse av innholdet, se NOU 2000: 8 pkt. 12.3.

³⁵ Skaar m.fl. (2006) s. 92

³⁶ Zimmer (2009) s. 45 og Skaar m.fl. (2006) s. 580

det underliggende objekt ikke kunne godtas som *virkelig rettighetshaver/beneficial owner*.»

For de tilfeller at mottakeren av utbytte har den juridiske rådigheten, den umiddelbare risikoen, og mottar alle fordeler av å være eier, vil mottakeren tilfredsstille alle kjennetegn for å være «den virkelige eieren».³⁷ For de tilfellene der den juridiske rådigheten og den økonomiske risikoen i større eller mindre grad er fordelt mellom to personer, vil vurderingen av eierspørsmålet bli mer problematisk. Hvordan slike tilfeller skal behandles, gir ikke uttalelsene noe svar på. Om man ser på formålet med «beneficial owner»-kravet, nemlig ønsket om å hindre misbruk, tilsier dette at det vil være unaturlig at den som tilfredsstiller alle kjennetegn ikke skal anses som «beneficial owner» fordi vedkommende person/selskap ikke er formell eier. De økonomiske realitetene veier tyngre enn formelle posisjoner.³⁸

I Finansdepartementets brev gjøres det videre klart at «beneficial owner»-begrepet varierer internasjonalt, og at innholdet kan variere på bakgrunn av statenes interne rett. Det presiseres til slutt: «Særlig på dette området kan det derfor være nødvendig med konsultasjoner mellom de kompetente myndigheter etter den enkelte skatteavtale.»³⁹ Dette innebærer at Finansdepartementets vurdering av hvem som er «beneficial owner» vanskelig kan oppfattes som en endelig definisjon, siden begrepets innhold vil kunne være avhengig av hvem som er motpart i den konkrete skatteavtalen. Dette kan da føre til at forståelsen av begrepet vil variere fra avtale til avtale selv om ordlyden er den samme.

4.1.4 Betydningen av internasjonale kilder og ulike tolkningstradisjoner

Både internasjonalt og i Norge er utgangspunktet at skatteavtaler skal tolkes etter folkerettslige prinsipper, og dette innebærer at Wienkonvensjonens bestemmelser om traktat-

³⁷ Skaar m.fl. (2006) s. 581

³⁸ Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 581, Zimmer (2009) s. 45 og Skaar m.fl. (2006) s. 581

³⁹ Utv. 2000 s. 1235 FIN

tolkning skal legges til grunn, se nærmere i pkt. 4.1.5.⁴⁰ Dette må også gjelde for hvordan «beneficial owner»-begrepet skal forstås. Hensynet til forutberegnelighet taler for at det bør være en tilnærmet lik forståelse av begrepet internasjonalt.⁴¹ Teoretisk sett tilsier disse utgangspunktene også at det blir slik.⁴² I praksis er likevel ikke situasjonen alltid at en skatteavtale blir tolket på samme måte i de to avtalestatene. Dette kan bl.a. være fordi ulike tolkningstradisjoner fører til at den folkerettslige metoden anvendes forskjellig, men også beskyttelse av egne skattefundamenter og ulike språkversjoner kan bidra til at avtalene tolkes forskjellig.⁴³ Det samme gjelder de tilfeller der det enkelte lands interne rett er avgjørende for hvordan et begrep skal forstås.⁴⁴

4.1.5 Traktatrettslige tolkningsprinsipper

Når man skal fastsette innholdet av et begrep, må man først tolke begrepet etter ordlyden, jf. Wienkonvensjonen artikkel 31.⁴⁵ Det er et objektivt tolkningsprinsipp som skal legges til grunn. Bestemmelsen angir at traktatteksten skal tolkes i «good faith» med hensyn til traktatens «context» samt i lys av traktatens «object and purpose». «Context» omfatter traktatens tekst og andre avtaler inngått i forbindelse med traktatinngåelsen, men utover dette er det lite å hente fra begrepet «context» for tolkningen av skatteavtaler.⁴⁶ «Good faith» referer til partenes lojalitet overfor hverandre, og partenes intensjoner er viktig for å bestem-

⁴⁰ NOU 1972:16, Rt. 1994 s. 752 (Alphawell), Rt. 1997 s. 653, Rt. 2004 s. 957 (PGS)

⁴¹ Furuseth (2009) s. 188

⁴² Skaar m.fl. (2006) s. 53

⁴³ Se for øvrig Furuseth (2009) s. 188

⁴⁴ Skaar m.fl. (2006) s. 53

⁴⁵ Wienkonvensjonen om traktatretten art. 31 til 33 danner utgangspunktet ved traktattolkning. Norge har ikke ratifisert traktaten, men det er antatt internasjonalt at traktaten for en betydelig del er å regne som folkerettslig sedvanerett, jf. Ruud (2011) s. 81. Om tolkning, se s. 88 flg. Om konvensjonens vekt ved tolkning av skatteavtaler, se Rt. 2004 s. 957.

⁴⁶ Zimmer (2009) s. 75

me hvilket tolkningsalternativ som skal legges til grunn.⁴⁷ Ved avtaleinngåelse på flere språk er de offisielle tekstene likeverdige, så sant ikke annet fremgår av traktaten, jf. artikkel 33. Ved tvil skal man legge til grunn det tolkningsalternativ som samsvarer best med avtalens formål, jf. ordlyden «object and purpose» i artikkel 31. Nettopp skatteavtalenes formål om å forebygge dobbeltbeskatning, er et hensyn som må tillegges vekt ved tolkningen.⁴⁸ Formålet med «beneficial owner»-begrepet er å hindre at personer som ikke er omfattet av en bestemt (gunstig) skatteavtale, benytter en mellommann for å oppnå en annen skatteavtales reduserte kildeskattesatser.⁴⁹

Fordi skatteavtalene bygger på et felles mønster, vil det være god grunn til å tillegge forståelsen av én avtale en viss vekt ved tolkningen av en annen med tilsvarende regel.⁵⁰ Norsk domstols- og myndighetspraksis vil kunne tillegges vekt, og det samme gjelder andre stater, særlig avtalemotpartens, tolkning.⁵¹ Skatteavtalene har videre fremkommet gjennom forhandlinger, noe som vil kunne ha betydning ved tolkningen. Derfor kan man normalt ikke trekke noen avgjørende slutninger på bakgrunn av at ordlyden i én avtale avviker fra andre avtaler eller fra mønsteravtalen.⁵²

Når traktaten er tolket i samsvar med de ovennevnte prinsipper, kan det ses hen til traktatens forarbeider til støtte for tolkningsresultatet, eller for å unngå tolkningsresultater som fremstår som urimelige eller på annen måte ikke er i samsvar med formålet, jf. artikkel 32. Når regjeringen foreslår at Stortinget vedtar å ratifisere en avtale, vil det være merknader utarbeidet av Finansdepartementet til stortingsproposisjonen. Disse kan anses som forarbeider selv om de er utarbeidet av norske myndigheter etter at avtalen er ferdigforhandlet.

⁴⁷ Ruud (2011) s. 89

⁴⁸ Zimmer (2009) s. 75

⁴⁹ Skaar m.fl. (2006) s. 580

⁵⁰ Rt. 1994 s. 132, Rt. 1995 s. 455, Rt. 1998 s. 794, Zimmer (2009) s. 77

⁵¹ Zimmer (2009) s. 77

⁵² *ibid.* s. 76

Det kan videre diskuteres hvorvidt kommentarene til OECDs mønsteravtale er forarbeider i henhold til Wienkonvensjonen artikkel 32. Dersom slike merknader eller kommentarer er å anse som forarbeider i henhold til denne bestemmelsen, vil de bare være en supplerende rettskilde, og vil kun være aktuelle som støtte for den løsningen som allerede følger av de primære kildene.⁵³

4.1.6 Ordlydsfortolkning

Ordlyden i «beneficial owner»-begrepet tilsier at den som mottar utbyttet i hvert fall må være eieren av utbyttet. Eieren er den som har den juridiske råderetten over formuesobjektet, men eieren har også den økonomiske risikoen for eiendelen. «Beneficial» henspiller på at vedkommende har den økonomiske fordel av å være eier. Ut over dette må man gå til andre kilder for å klargjøre begrepets innhold nærmere.

4.1.7 Kommentarer til OECDs mønsteravtale og internasjonal litteratur

Mønsteravtalen er lagt til grunn som modell for alle Norges skatteavtaler inngått siden offentliggjøringen i 1966. Mønsteravtalen har vært revidert en rekke ganger siden 1966, men har i all hovedsak beholdt sin systematikk og hovedinnhold.⁵⁴ «Beneficial owner»-begrepet ble første gang inntatt i mønsteravtalen i 1977, og er benyttet i de fleste norske skatteavtaler. OECD-rådet har anbefalt medlemsstatene å anvende mønsteravtalen som modell for skatteavtaler, enten det gjelder inngåelse eller endringer av disse. Disse anbefalingene er ikke rettslig bindende for statene, men det legges i alminnelighet til grunn at slike anbefalinger tillegges stor vekt.⁵⁵ Norge har i likhet med mange andre land benyttet mønsteravtalen som mønster for sine skatteavtaler.⁵⁶

⁵³ *ibid.* s. 78-79, Skaar m.fl. (2006) s. 58

⁵⁴ For skatteavtaler inngått med u-land, vektlegges også FNs mønsteravtale, Zimmer (2009) s. 56. Denne behandles imidlertid ikke nærmere her.

⁵⁵ Vogel m.fl. (1997) s. 45

⁵⁶ Zimmer (2009) s. 55-56

Dessuten har Høyesterett ved en rekke anledninger vist til kommentaren til mønsteravtalen som en relevant kilde ved tolkning av skatteavtaler. Se bl.a. i Rt. 2011 s. 1581, hvor det uttales: «Kommentaren til mønsteravtalen har vekt ved tolkinga, [...]»⁵⁷ At mønsteravtalen med kommentarer er brukt hyppig av Høyesterett, bekrefter i seg selv vekten den har i norsk skatteavtalerett. Dessuten er det bred enighet internasjonalt om at mønsteravtalen skal følges. Dette gjelder særlig for OECD-land.

OECD har forsøkt å presisere innholdet i beneficial owner-begrepet. I OECDkomm Art. 10-12.1 heter det bl.a.:

«[A] conduit company cannot normally be regarded as the beneficial owner if, though the formal owner, it has, as a practical matter, very narrow powers which render it, in relation to the income concerned, a mere fiduciary or administrator acting on account of the interested parties.»⁵⁸

Det fremgår av kommentarene at økonomiske forhold er viktigere enn formelt eierskap. Denne presiseringen gjelder for aksjeutbytte, men tilsvarende formuleringer finnes i OECDkomm. Art. 11 – 8.1 for renter og Art. 12 – 4.1 for royalties, og er senere også nevnt i forslag til presiseringer av begrepet fra 2011.⁵⁹

I litteraturen er det skrevet følgende om hvem som er å betrakte som virkelig rettighetshaver:

⁵⁷ Jf. premiss 45. Se også bl.a. Rt. 2011 s 755 premiss 36, Rt. 2008 s. 577 premiss 47, Rt. 2004 side 957 (PGS) og Rt. 1994 s. 752 (Alphawell)

⁵⁸ OECDkomm art. 10-12.1

⁵⁹ Clarification of the meaning of «beneficial owner» in the OECD Model Tax Convention, discussion draft 29 April 2011 to 15 July 2011. «Revised proposals concerning the meaning of ‘beneficial owner’», sendt ut 19. oktober 2012, med svarfrist 15. desember 2012, er ikke omtalt nærmere her.

«‘Nutzungsberechtigter’ ist also, wer entweder über die Hingabe des Kapitals oder Wirtschaftsgutes zur Nutzung oder über die Verwendung der Nutsungen, gegebenenfalls über beides, entscheiden kann.»⁶⁰

Et subjekt er med andre ord «beneficial owner» hvis vedkommende har reell bestemmelsesrett når det gjelder hvordan formuesobjektet skal benyttes for å innbringe inntekt, eller reell bestemmelsesrett når det gjelder hvordan inntekten skal anvendes. Hvis ikke disse kriteriene kan være med på å avgjøre saken, vil man måtte falle tilbake på en helhetsvurdering av eierfunksjoner.⁶¹

Det avgjørende for hvem som er virkelig rettighetshaver, blir dermed hvem som har kontroll over virksomheten og dennes inntekter. Det er det reelle eierforhold som skal legges til grunn. Ut over dette, går det ikke frem av kommentarene hvilke momenter som skal vektlegges i det enkelte tilfelle for å avgjøre om «beneficial owner»-kravet er oppfylt.

4.1.8 Øvrige kilder

Når det gjelder merknadene til skatteavtalene, er disse tause eller knappe, og gir dermed liten eller ingen veiledning rundt vurderingen av hvem som er «beneficial owner».⁶² Lovforarbeidene bidrar heller ikke til å klargjøre begrepet,⁶³ og det samme kan sies om rettspraksis. Det foreligger få dommer som omhandler temaet, men det finnes en uttalelse rundt problemstillingen i lagmannsrettens dom LB-2009-83680:

«Lagmannsretten legger til grunn at hva angår selskaper og selskapsdannelser opprettet i såkalte lavskatteland, er det i mange tilfelle ikke mulig å få informasjon om

⁶⁰ Vogel (2008) Vor Art. 10-12 – 18

⁶¹ Vogel (2008) Vor Art. 10-12 – 18, med referanser i Zimmer (2009) s. 45 og Skaar m.fl. (2006) s. 581.

⁶² Sønning (2011) s. 29, som har sett nærmere på Norges skatteavtaler.

⁶³ Kun nevnt i NOU 2009:4 «Tiltak mot skatteunndragelser», men denne gir lite veiledning.

eller innsyn i hvem som står bak selskapet som "beneficial owner", dvs hvem som er reell eier og/eller investor som står bak. Dette er den eller de personene som har den reelle økonomiske interessen i selskapet/selskapsdannelsen.»

Finansdepartementet har uttalt seg om hvem som er «reell eier» for fritaksmetoden ved noen anledninger, og det kan virke som at departementet innfortolker et krav om å være «beneficial owner» i disse reglene. I en prinsipputtalelse fra 2007, uttalte Finansdepartementet at det er «den som har rett til selve inntekten og som er skattepliktig for den» som har rett til de fordeler som følger av å være (reell) eier.⁶⁴ På bakgrunn av en dom avsagt i EF-domstolen, kom Finansdepartementet dernest i en uttalelse i 2009 til at det ikke lenger kunne stilles et krav etter fritaksmetoden om at selskapet er gjenstand for beskatning i hjemstaten.⁶⁵ Om hvem som skal oppfattes som reell eier, ble det bemerket at det er «[...] en forutsetning at det utenlandske selskapet anses som eier av andelen slik at den mottatte inntekten skal tilordnes selskapet. Departementet vil bemerke at det er de alminnelige internrettslige prinsipper for tilordning som skal legges til grunn ved denne vurderingen».⁶⁶

Selv om uttalelsene over gjelder fritaksmetoden, kan de gi noe veiledning også for skatteavtaler. Det er likevel uklart hva skattemyndighetene vektlegger i sin vurdering av hvem som er «beneficial owner».

Mangelen på klare rettskilder i intern norsk rett er et sterkt argument for å gi utenlandske dommer vekt ved tolkningen av norske skatteavtaler. Hensyn som forutberegnelighet og internasjonal likebehandling er med på å underbygge dette standpunktet.⁶⁷ Samtidig viser en gjennomgang av noen utenlandske dommer foretatt i en masteravhandling fra 2011 at

⁶⁴ Utv. 2007 s. 1568

⁶⁵ C-303/07 Aberdeen Property

⁶⁶ Finansdepartementet (2009)

⁶⁷ Furuseth (2009) s. 188

det også internasjonalt råder forskjellige oppfatninger om hvordan begrepet skal forstås.⁶⁸ Noen dommer fra England, Frankrike og Danmark fokuserer på reell disposisjonsrett og hvem som har den økonomiske fordel av inntekten (substance over form), mens det i dommer fra Canada og Nederland vektlegges formelle kriterier (form over substance).

4.1.9 Reelle hensyn

Reelle hensyn kan trekkes inn som en relevant rettskilde når de øvrige rettskildene ikke gir et klart tolkningsresultat. Regelens formål er å begrense dobbeltbeskatning. «Beneficial owner»-kravet er inntatt for å skape en avgrensning av hvem som kan påberope seg skatteavtalens regler. Det vil være uheldig om det finnes et «beneficial owner»-begrep i intern norsk rett som ikke samsvarer med begrepet slik det er forstått i skatteavtalene. Praktiske hensyn taler videre for at begrepet ikke uttrykkes eksplisitt eller er for detaljert. Skattereglene endres for det første tradisjonelt hyppig i motsetning til skatteavtalene. For det andre er det ikke sikkert at en liste over momenter ville ha ført til en enklere eller mer enhetlig vurdering av om en skattyter var «beneficial owner». Det vil fort kunne oppstå store beviskrav og være rettsteknisk vanskelig å finne frem til hvem som skulle skattlegges – med andre ord svært ressurskrevende.⁶⁹

4.1.10 To ulike innfallsvinkler til hvordan «beneficial owner»-kravet skal forstås

Det er mulig å tilnærme seg «beneficial owner»-kravet på minst to ulike måter. Et alternativ er å finne rett skattesubjekt, og deretter anvende den bestemte skatteregelen på subjektet, altså et alminnelig tilordningsspørsmål. Et annet alternativ er å tilsidesette eierforhold som ellers oppfattes som lovlige og reelle på bakgrunn av illojal skattekonstruksjon. I det siste tilfellet taler man gjerne om å foreta en gjennomskjæring.

⁶⁸ Sønning (2011) s. 49-50

⁶⁹ ibid. s. 60-62

Selv om Finansdepartementets uttalelser vedrørende fritaksmetoden samt dommene fra Canada og Nederland taler for å anse kravet om å være «reell eier» som et spørsmål om tilordning, går flertallet av kildene i retning av å betrakte regelen som en gjennomskjæringsregel. Dette gjelder for eksempel Finansdepartementets uttalelser om begrepet fra 2000, OECD-kommentarene, Vogel m.fl., samt dommene fra England, Frankrike og Danmark.

Som tilordningsregel vil «beneficial owner»-kravet bli forutberegnelig, ved at det vil være naturlig å tenke seg at det oppstilles objektive kriterier som må være oppfylt for å tilfredsstille «beneficial owner»-kravet. Dette kan i sin tur føre til at regelen blir utnyttet ved at skattyteren sørger for å befinne seg akkurat innenfor «grensen», slik at skattyteren får den tilpasningen vedkommende ønsker. Det kan da være tilsvarende vanskelig for å oppnå den løsningen som er ønskelig for statenes vedkomne.

Det vil være vanskelig å unngå at regelen blir utnyttet, uansett hvordan den fremstår. Ved en illojalitetsstandard vil man kunne foreta gjennomskjæring på bakgrunn av skattyterens subjektive forhold, nemlig at vedkommende har forsøkt å misbruke reglene. På bakgrunn av at formålet med regelen er å unngå misbruk, og at flertallet av kildene taler for gjennomskjæring, er det naturlig å falle ned på at regelen er en gjennomskjæringsregel.

I den grad man kan sammenfatte begrepets innhold, må det kunne sies at innholdet i «beneficial owner»-begrepet er uklart, både etter norsk og utenlandsk rett. Finansdepartementet, OECDkomm og Vogel tar utgangspunkt i økonomiske betraktninger snarere enn formelle kriterier. Løsningen i tvilstilfelle synes å være en konkret helhetsvurdering av eierfunksjoner, der de økonomiske realitetene skal tillegges betydelig vekt.

4.2 Hvem som er «beneficial owner» i skatteavtalene

Det vil være sentralt å tolke internasjonale rettskilder i tillegg til intern norsk rett for å komme frem til et skattemessig eierbegrep i norsk skatteavtalerett når det gjelder rett til redusert kildeskatt. «Beneficial owner»-begrepet er ikke et entydig begrep internasjonalt, og det vil også til en viss grad bero på statenes interne rett å få fastlagt begrepets innhold. Når man skal finne innholdet av et begrep ved hjelp av internasjonale kilder, samtidig som interne norske kilder kan trekkes inn, vil det være vanskelig å finne ett eierbegrep som man både internasjonalt og internrettslig kan enes om. Tendensen i flertallet av kildene er likevel at det er de reelle økonomiske forhold som skal legges til grunn, ikke de formelle. Dette medfører at det vanskelig kan oppstilles uttømmende kriterier for når «beneficial owner»-kravet er oppfylt. Én av ulempene ved dette er uforutsigbarheten for skattyteren, mens en fordel er at det antakelig vil være enklere for skattemyndighetene å fremme formålet med reglene; å hindre økonomisk dobbeltbeskatning og unngå skatteunndragelse.

5 Hvem som er eier i leieforhold

5.1 Innledning

Utgangspunktet ved leieforhold er at den som privatrettslig anses som eier vanligvis også er å anse som skattemessig eier. Dette er imidlertid ikke alltid tilfelle, se pkt. 5.2 – 5.5. I det følgende skal vi undersøke hvem som anses som skattemessig eier ved leasing, tomtefeste og leie av kraftverk i relasjon til relevante bestemmelser i skatteloven.

5.2 Leasing

5.2.1 Bakgrunn og problemstilling

Leasing er en særlig finansieringsform.⁷⁰ En leasingavtale består normalt av to parter; bort-leaser (utleier) og leaser (leietaker). Det etableres som regel først kontakt mellom en kunde og en forhandler. I noen tilfeller står forhandleren selv for finansieringen av formuesobjektet, og vil normalt ha den finansielle risikoen (operasjonell leasing). I andre tilfeller vil det være et finansieringsselskap som leaser bort formuesobjektet til kunden, og da vil kunden ha den finansielle risikoen (finansiell leasing).⁷¹ Den nøyaktige definisjonen av leasingformene kan være flytende og vil ikke behandles nærmere her.⁷² I de tilfellene der et finansieringsselskap er involvert, vil man ha minst to måter å inngå en leasingavtale på i kontrakts-teknisk forstand; ved direkte leasing eller diskontert leasing. Direkte leasing innebærer at finansieringsselskapet betaler kjøpesummen til selger, for deretter å lease formuesobjektet til kunden. Diskontert leasing innebærer at leasingavtalen inngås mellom kunden og forhandleren. Deretter diskonterer man leasingkontrakten til finansieringsselskapet. Dette innebærer at finansieringsselskapet betaler kjøpesummen til forhandleren, og får overdratt alle rettigheter som følger av kontrakten.⁷³ Leien betales normalt ved et bestemt beløp hver

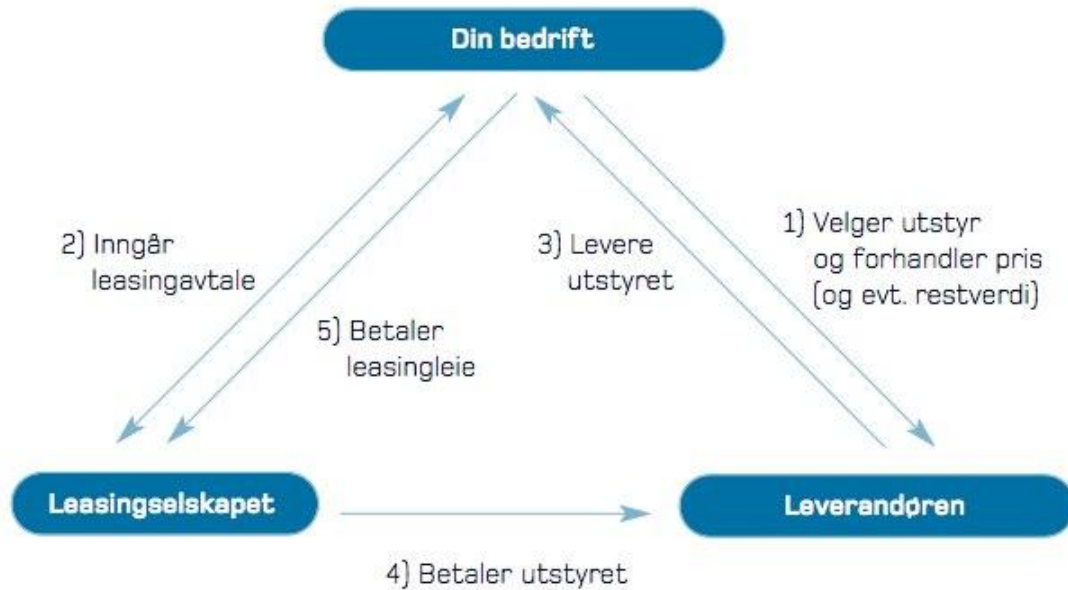
⁷⁰ Jusleksikon (2010) s. 234, Lignings-ABC (2012) «Leasing», Matre (1991) s. 11-12

⁷¹ Lignings-ABC (2012) «Leasing»

⁷² Matre (1991) s. 10

⁷³ Lignings-ABC (2012) «Leasing»

måned. Utgangspunktet er at den som leaser ut leasingobjektet er eier for hele leieperioden, mens leaser har en bruksrett.⁷⁴ Det samme gjelder også selv om gjenstanden er betalt fullt ut, i motsetning til ved kjøp på avbetaling med salgspant. Ved utløpet av leietiden kan leaseren normalt enten fortsette å leie gjenstanden til svært lav leie, eller kjøpe den til lav pris.⁷⁵



Figur 1: Vanlig konstruksjon ved finansiell leasing⁷⁶

I næringslivet er det bl.a. vanlig å lease maskiner og kjøretøy. Ved leasing har man unngått de strenge restriksjonene for avbetalingskjøp når det gjelder minste kontantbeløp og lengste avdragstid. I tillegg har det vært skattemessige fordeler. De betalte leieterminer kan føres til utgift fullt ut, og i realiteten kan dette innebære at leiegjenstandene blir avskrevet langt raskere enn om de var blitt kjøpt.⁷⁷

⁷⁴ Lignings-ABC (2012) «Leasing»

⁷⁵ Jusleksikon (2010) s. 234, Lignings-ABC (2012) «Leasing», Store norske leksikon (2012) «Leasing»

⁷⁶ Hentet fra Finansieringsselskapenes forening <http://www.finno.no/leasing/>

⁷⁷ Jusleksikon (2010) s. 234, Store norske leksikon (2012) «Leasing»

5.2.2 Relevante skattebestemmelser og konsekvenser av eierskap

Å fastslå skattemessig eierskap ved leasing får betydning i relasjon til flere skattebestemmelser. For formuesskatt er den alminnelige hovedregel i skatteloven § 4-1 sentral. Selv om det ikke uttrykkes eksplisitt i bestemmelsen, er det eier av formuesgodet ved årsskiftet som er subjekt for formuesskatt. Det kan etter samme bestemmelse gjøres fradrag for gjeld. Om det er bortleaser eller leaser som er å anse som skattemessig eier, vil dermed være avgjørende for hvem som skal beskattes for verdien av formuesgjenstanden. Når bortleaser anses som eier, skal bortleaser i tillegg formuesbeskattes for eventuelt forfalt, men ikke betalt leasingleie ved årsskiftet. Tilsvarende gis leaser kun gjeldsfradrag for leasingleie som er forfalt, men ikke betalt, ved årsskiftet.⁷⁸ Når leaser anses som eier, betraktes forholdet som et kjøp med betaling av kjøpesummen over tid. Kjøpesummen inkluderer sum leasingleie og eventuell restverdi som leaser plikter å betale. I leasingleien ligger som regel et rentelement som det gis fradrag for i alminnelig inntekt, se nedenfor. Når leaser betraktes som eier, vil uoppgjort del av kjøpesummen ved årsskiftet fradras som gjeld hos leaser. Tilsvarende vil bortleaser formuesbeskattes for verdien av uoppgjort del av salgsverdien ved årsskiftet.⁷⁹ Den uoppgjorte delen av kjøpe-/salgssummen skal verdsettes til nominell verdi, som innebærer at kjøpesum og gjeld settes lik summen av fremtidige nominelle forpliktelser etter leasingavtalen.⁸⁰

For alminnelig inntekt er hovedregelen i sktl. § 5-1 utgangspunktet. Bestemmelsen fastsetter skattepliktig inntekt til «enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet», jf. første ledd. Det er hovedsakelig kapital- og virksomhetsreglene som vil være relevante. Kapitalreglene omfatter bl.a. avkastning på fast eiendom og løsøre utenfor virksomhet, herunder rettigheter i slike, jf. § 5-20 første ledd bokstav a og d. I virksomhet gjelder tilsvarende, jf. § 5-30 første ledd. Når bortleaser anses som eier i leasingperioden, vil leasing-

⁷⁸ Lignings-ABC (2012) «Leasing»

⁷⁹ l.c.

⁸⁰ l.c.

leien være skattepliktig inntekt som annen leieinntekt hos bortleaser.⁸¹ Når leaser anses som eier, vil derimot summen av leasingleien, inklusive eventuell restverdi som leaser plikter å betale, betraktes som kjøpesum/renter for leaser som betales over tid. Betalingen vil gjerne være dels nedbetaling av lån, og dels betaling av renter. For bortleaser må leasinginnbetalingen fordeles mellom kjøpesum og renter.

Hovedregelen om fradrag må ses i sammenheng med hovedregelen om inntekt. Fradrag gis etter denne bestemmelsen i «kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt», jf. sktl. § 6-1. I dette ligger et krav om oppofrelse eller at skattyters formuesstilling er redusert.⁸² Når bortleaser anses som eier, vil leasingleien for leaser eksempelvis være fradragsberettiget som leiekostnad forutsatt at leaser hovedsakelig bruker gjenstanden i inntektsgivende aktivitet (driftsmiddel).⁸³ Det er antatt at bruken av gjenstanden i inntektsgivende aktivitet må utgjøre mer enn halvparten av den totale bruken for å oppnå fradragsrett.⁸⁴ Når leaser anses som eier, vil leaser få tilsvarende fradrag for sine renteinnbetalinger til bortleaser, jf. sktl. § 6-40.

I tilknytning til reglene om fradrag, har man avskrivningsreglene, jf. sktl. § 6-10. Avskrivningsretten vil som utgangspunkt tilkomme eieren av driftsmidlet. Dette uttrykkes ikke eksplisitt i bestemmelsen, men må antas å være klart.⁸⁵ Det er «verdiforringelse ved slit eller elde» på betydelige driftsmidler som omfattes, jf. § 6-10 første ledd, jf. § 14-30 flg. Bestemmelsen henger sammen med oppofrelsesvilkåret i sktl. § 6-1. Når bortleaser anses som skattemessig eier, er det også bortleaser som har avskrivningsrett i slike tilfeller med unntak av de tilfellene hvor bortleaser har sikret å få en del av investeringen tilbake ved

⁸¹ l.c.

⁸² Stoveland (2011) note 390, Zimmer (2009) s. 176

⁸³ Lignings-ABC (2012) «Leasing»

⁸⁴ ibid. «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi»

⁸⁵ Gjems-Onstad (2012) s. 174

utløpet av leieperioden.⁸⁶ Når leaser anses som eier, vil det være leaser (i virksomhet) som har avskrivningsrett.

5.2.3 Utgangspunktet om skattemessig eierskap for leasing

Utgangspunktet er at den som privatrettslig eier leasinggjenstanden som regel også er å anse som skattemessig eier av denne. Når spørsmålet om eierforholdet skal avgjøres, vil man ta utgangspunkt i en konkret vurdering der rettighetene, pliktene og risikoen etter avtalen sett hen til leasinggjenstandens markedsverdi ved utløpet av perioden vil kunne være sentrale momenter. I tillegg må man se på avtalens innhold for øvrig.⁸⁷

5.2.4 Typetilfeller der leaseren anses som eier

I en del typetilfeller har ligningsmyndighetene lagt til grunn at den som er leaser er å betrakte som eier av leasinggjenstanden:⁸⁸

- 1) I de tilfeller der leaseren blir eier ved utløp av leasingperioden.
- 2) Når leaseren har rett og plikt til å kjøpe formuesgodet til en forhåndsbestemt pris etter avtalen, gjerne etter en viss tid.⁸⁹
- 3) Når leaseren har rett, men ikke plikt, til å kjøpe et formuesgode ved utløpet av leasingperioden, og prisen som er satt er så gunstig at det er altoverveiende sannsynlig at leaseren vil overta tingen etter leasingperiodens utløp.

⁸⁶ Se Rt. 1996 s. 1256 (Libæk), Rt. 1996 s. 1270 (Nopec) og Rt. 1998 s. 46 (Scott Management), Gjems-Onstad (2012) s. 174

⁸⁷ Lignings-ABC (2012) «Leasing»

⁸⁸ l.c.

⁸⁹ Dette gjelder derimot ikke dersom det er sannsynlig at tingen vil ha en ikke ubetydelig markedsverdi ved leasingperiodens utløp, og det foreligger en plikt for leaseren til å kjøpe den til markedspris. I slike tilfeller vil bortleaseren anses å ha risikoen for verdinedgang på formuesgodet, og vil da også anses som eier.

- 4) Når leaseren skal dekke tap, eventuelt ha krav på gevinst ved avhendelse av leasinggjenstanden ved utløpet av leasingperioden. Med tap/gevinst menes differansen mellom restverdi etter avtalen, og antatt reell omsetningsverdi ved leasingavtalens utløp.
- 5) Det samme gjelder dersom leaseren skal oppebære eventuell gevinst, men formelt sett ikke har noe ansvar for dekning av eventuelt tap, selv om det kun er en teoretisk mulighet for at tap oppstår, typisk når restverdien er satt svært lavt.
- 6) Når det er sannsynlig at formuesgodet som leases har ubetydelig eller ingen verdi ved utløpet av leasingperioden.
- 7) Ved leasingavtaler hvor leien reduseres kraftig etter en avtalt tid (forlengelsesleien), og hvis det i forlengelsesleien er avtalt et leiebeløp på mindre enn 1/12 av den ordinære leien.
- 8) En leasinggjenstand kan i noen sammenhenger bli inkorporert i et driftsmiddel som tilhører leaseren på en måte som gjør at det ikke er fysisk og/eller økonomisk forsvarlig å skille den ut igjen.
- 9) Det hender at permanente driftsbygg leases, gjerne på leasers egen grunn. Grunnet liten mulighet til å nyttiggjøre seg av slike bygg andre steder, legges det stort sett til grunn at leaseren overtar bygget etter leasingperioden. Hvis så er tilfelle, anses leaseren som eier også i leasingperioden.

Det er ikke gitt noen nærmere begrunnelse for det resultatet ligningsmyndighetene har havnet på i de ulike typetilfellene i Lignings-ABC. Det kan imidlertid være naturlig å anse leaser for å være eier i leieperioden når vedkommende blir eier ved leieperiodens utløp. Dette har klare likhetstrekk til kredittkjøpstilfeller for løsøre, hvor kjøper betraktes som eier allerede ved levering selv om selgeren har betinget seg salgspant. Det ser ut til at ligningsmyndighetene i hovedsak baserer seg på risikobetraktninger ved vurderingen av hvem som skal betraktes som eier. Dersom leaser kan sies å bære den økonomiske risikoen eller vesentlige deler av denne for gjenstandens verdifall ved leieperiodens utløp, later det til at ligningsmyndighetene behandler leaser som skattemessig eier også for leieperioden. For de to sistnevnte tilfellene spiller trolig praktiske hensyn en betydelig rolle.

5.2.5 Øvrige leasingtilfeller

5.2.5.1 Restverdileasing

Restverdileasing er en form for leasing der leasinggjenstanden er forutsatt å ha en restverdi når leasingforholdet opphører. Dette skyldes gjerne at leasingperioden er kortere enn den økonomiske levetiden for formuesgodet. Restverdien får leasingselskapet tilbake gjennom gjenkjøpsavtale med leverandøren eller ved realisasjon på annen måte. Det går også an å sikre restverdien på flere måter, for eksempel ved en garanti fra leaser eller tredjemann. Ved restverdileasing vil bortleaser som utgangspunkt anses som eier. Har derimot leaseren risikoen for formuesgodets verdi når leasingperioden er over, vil leaseren anses som eier.⁹⁰

5.2.5.2 Demoleasing

Demoleasing forekommer bl.a. innen bilbransjen, og innebærer at man leaser demonstrasjonsbiler. Bilene brukes som regel til demonstrasjon i en kort periode, og blir deretter solgt. Ofte vil leasingavtalen være inngått for en betydelig lengre periode enn demonstrasjonsperioden, og da vil den vanligvis avsluttes lenge før utløpet av leasingavtalen. I realiteten vil leasingavtalen kunne være finansiering av en del av forhandlers varelager. Da vil forhandler anses som eier i skattemessig forstand.⁹¹

5.2.6 Vurdering av skattemyndighetens praksis

De risikobetraktningene som skattemyndighetene har lagt til grunn for den skattemessige behandlingen av leasingtilfeller, later til å være i tråd med de synspunkter som gjelder på skatterettens område; reelle eierforhold er viktigere enn formelle. I de tilfellene hvor det er leaser som bærer (det vesentligste av) den økonomiske risikoen for leasinggjenstanden, vil det kunne være fornuftig å behandle leaser som skattemessig eier. Det kan imidlertid være krevende å skulle forholde seg til mange ulike typetilfeller, som kan resultere i ulik skatte-

⁹⁰ Lignings-ABC (2012) «Leasing»

⁹¹ l.c.

messig behandling. Hensynet til forutberegnelighet kan være et argument for å la det privatrettslige utgangspunktet gjelde for alle leasingavtaler. På den annen side ser det ut til å være et ønske innen skatteretten å la andre kriterier være avgjørende for hvordan det skattemessige eierbegrepet skal behandles. Dette gjelder særlig økonomiske insentiver. På denne bakgrunn må man foreta konkrete vurderinger i det enkelte tilfellet, og vil således oppnå den skattebehandlingen som er mest i tråd med de ovennevnte synspunkter.

5.3 Tomtefeste

5.3.1 Bakgrunn og problemstilling

Tomtefeste er en form for leie, ved at fester (leietaker) betaler grunneier/bortfester (utleier) leie for en tomt. Festeren har normalt stor rådighet over tomten, og det vil som regel være tale om langvarige leieavtaler. Også for tomtefeste oppstår spørsmålet om hvem som skal anses som skattemessig eier. Det er særlig skillet mellom tidsbegrensede og stedsevarige leieavtaler som er interessant i relasjon til eierspørsmålet.

Både for bolig og fritidshus er tomtefeste svært utbredt som rettighetstype i Norge, samt for forretnings- og industribygg m.m. Tomtefeste har som regel sitt grunnlag i kontrakt, og festers selvstendige rådighet overfor grunneieren kan variere. Tomtefeste er et alternativ til kjøp, men realitetsforskjellen mellom kjøp og festeforhold kan i det enkelte tilfellet synes marginal med langt festeforhold og stor selvstendig rådighet for fester.⁹² Festeren vil normalt være den som har faktisk rådighet over tomten, og retten kan både overføres til andre og pantsettes. Bruken av tomten kan imidlertid begrenses av festeformålet.⁹³

Fra 1. januar 2002 er tomtefeste regulert av lov om tomtefeste (tomtefesteloven) av 20. desember 1996 nr. 106, heretter betegnet «tfl». I 2004 og 2006 kom viktige endringer, sær-

⁹² Falkanger (2011) s. 229

⁹³ ibid. s. 250, Store norske leksikon (2012) «Tomtefeste»

lig vedrørende innløsning og forlengelse av feste for bolig og fritidshus, jf. tfl. §§ 32 og 33.⁹⁴ For andre formål, slik som feste av grunn for kontorbygg, vil det være den enkelte avtale som avgjør varighet og innløsningsrett.

5.3.2 Relevante skattebestemmelser og betydningen av eierskap

Spørsmålet om hvem som skal anses som skattemessig eier av tomten er hovedsakelig av betydning for formuesskatt. For inntektsskatten vil den årlige betalingen av tomtefeste være skattepliktig kapitalinntekt for mottakeren (bortfesteren), jf. sktl. § 5-1 jf. § 5-20. Fradrag for den samme innbetalingen vil være fradragsberettiget for den innbetalende (fester) dersom festeforholdet har tilknytning til næring, jf. sktl. § 6-1. I andre tilfeller vil fester normalt ikke være fradragsberettiget. Dette gjelder imidlertid uavhengig av om bortfester eller fester anses som skattemessig eier.

Ved tomtefeste er hovedregelen om formuesbeskatningen i sktl. § 4-1 avgjørende. Det er hovedsakelig skillet mellom tidsbegrenset og stedsevarig rettighet som vil være gjenstand for behandling, herunder den særlige behandlingen av bolig- og fritidsfestere. Det er eier ved årsskiftet som skal svare formuesskatt, med fradrag for gjeld. Dersom bortfester er eier, vil verdien av hele eiendommen inkludert tomter osv. som leies ut, formuesbeskattes hos bortfester. Fester har normalt ingen fradragsrett. Dersom festeren anses som eier, vil fester formuesbeskattes for tomtens ligningsverdi i tillegg til påstående bygg. Det gis samtidig gjeldsfradrag tilsvarende den kapitaliserte verdien av festeavgiften. Beløpet skal multiplise-

⁹⁴ Ot.prp. nr. 41 (2003-2004) og Innst. O. nr. 105 (2003-2004), Ot.prp. nr. 78 (2005-2006), Innst. O. nr. 74 (2005-2006)

res med en bestemt kapitaliseringsfaktor.⁹⁵ Tilsvarende vil bortfester formuesbeskattes for den kapitaliserte verdien av retten til festeavgift.⁹⁶

5.3.3 Tidsbegrenset eller stedsevarig festekontrakt

Det avgjørende skillet for hvem som skal anses som eier har tradisjonelt gått mellom tidsbegrensede og stedsevarige festekontrakter. Av sktl. § 4-2 1. ledd bokstav b går det også frem at tidsbegrensede bruksrettigheter ikke omfattes ved fastsettelse av skattepliktig formue. For tidsbegrensede kontrakter har derfor bortfesteren blitt regnet som eier. Ved stedsevarige kontrakter har imidlertid festeren blitt ansett som eier. Festeforhold på 99 år eller mindre har blitt ansett å være tidsbegrensede. Kontrakter om bruksrettigheter og/eller heftelser med lengre varighet enn 99 år har blitt bedømt som stedsevarige. Dersom det kun er rettighetshaveren som har anledning til å si opp avtalen, regnes også et slikt festeforhold som stedsevarig.⁹⁷

5.3.4 Ubetinget rett til forlengelse og innløsning

I 2004 kom lovendringer som medførte at festere av bolig og fritidshus fikk en ubetinget rett til forlengelse av festekontrakten, jf. tfl. § 33. Slikt festeforhold regnes dermed alltid som stedsevarig, men festeren har imidlertid oppsigelsesrett, jf. tfl. § 7. Dette gjelder også for de festekontraktene som er inngått før den nye tomtefesteloven trådte i kraft, jf. plenumssakene i 2007.⁹⁸

⁹⁵ For inntektsåret 2011 var kapitaliseringsfaktoren 10 for festeavgift for bolig og fritidsfeste, jf. Forskrift om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2011 av 18.11.2011 nr. 1131 §§ 1-1-7 og 2-1-6.

⁹⁶ Lignings-ABC «Rettigheter i fast eiendom». For ytterligere presiseringer og gjennomføring i praksis, se FIN 15. august 2008 i Utv. 2008 s. 1389 og artikkel 5. mars 2012 på <http://www.skatteetaten.no/festetomt>.

⁹⁷ Lignings-ABC (2012) «Rettigheter i fast eiendom»

⁹⁸ Rt. 2007 s. 1281 (Ullern Terrasse) og Rt. 2007 s. 1306 (Rollag) som gjaldt henholdsvis bolig og fritidshus.

Retten til innløsning for festere av bolig og fritidshus gir anledning til innløsning etter 30 år av festekontrakten, og deretter hvert andre år for boligeiendom og hvert tiende år for fritidsfeste, jf. tfl. § 32, eller når festetiden er ute, jf. tfl. § 32 første ledd. Det kan etter samme bestemmelse også avtales kortere tid mellom partene. Regelen gjelder også for festeavtaler før lovens ikrafttredelse.⁹⁹

Som vi ser over, vil festeavtalen for bolig- og fritidshus alltid regnes som stedsevarig. For andre formål, slik som tomtefeste for næringsbygg, vil det være den enkelte avtale som avgjør varighet og innløsningsrett.¹⁰⁰

5.3.5 Hvem som er skattemessig eier

I festeforhold som gjelder bolig og fritidshus, vil festeren i relasjon til sktl. § 4-1 anses som skattemessig eier av tomten. For andre festeformål vil tilsvarende synspunkt kunne legges til grunn ved kontrakter med en varighet på mer enn 99 år. Når det gjelder øvrige tilfeller er det bortfester som må anses som skattemessig eier.

5.3.6 Vurdering av det skattemessige eierbegrepet for tomtefeste

Ved tomtefeste er varigheten av festekontrakten avgjørende for den skattemessige behandlingen av eierskap. Dette medfører at man, i motsetning til for leasingtilfellene, ikke behøver å gå inn på ytterligere forhold ved vurderingen av hvem som er skattemessig eier.

Det mest interessante for eierspørsmålet innen tomtefeste, er reglene for bolig- og fritidsfestere. Bolig- og fritidsfestere har fått styrket sin rettsstilling på en måte som medfører at de er å betrakte som skattemessige eiere allerede fra den tid festekontrakten tok til å gjelde, eventuelt fra lovendringen tok til å gjelde for allerede inngåtte festeforhold nettopp fordi

⁹⁹ Falkanger (2011) s. 243

¹⁰⁰ Lignings-ABC (2012) «Rettigheter i fast eiendom»

festekontrakten blir likestilt med en stedsevarig avtale. Lange festeforhold og festers styrkede stilling de senere år har medført at realitetsforskjellen mellom kjøp og tomtefeste i mange tilfeller er marginal. Risikobetraktninger tilsier da at skattemessig eierskap bør ligge hos fester.

Selv om man ikke behøver å gå nærmere inn på ytterligere forhold for å avgjøre skattemessig eierskap, er det likevel naturlig å komme med noen bemerkninger rundt både festers rådighet og festeforholdets varighet for å se reglene i sammenheng med andre leieforhold.

Sett i forhold til hva som er vanlig ved leiekontrakter, har fester en omfattende rådighet over leieobjektet (tomten). Et festeforhold gir normalt festeren i det alt vesentlige rådigheten over tomten som om han hadde vært eier, jf. tfl. § 16. At festeren er begrenset av festeformålet, kunne isolert sett tale mot skattemessig eierskap. På den annen side foreligger det også for en formell eier begrensninger i bruk av sin eiendom, jf. den alminnelige plan- og bygningslovgivning. I motsetning til mange andre leieforhold, har festeren en utstrakt rettslig rådighet over festetomten. Tfl. § 17 bestemmer videre at enhver festekontrakt kan overføres til en annen, noe som innebærer at fester i utgangspunktet har anledning til å selge, gi bort, bytte eller testamentere bort sin rett, så lenge ikke annet følger av avtale eller festeformålet. Bortfester skal imidlertid varsles om overføringen, jf. § 17 fjerde ledd, og det kan også hefte en forkjøpsrett på festerett og bygning. Det foreligger videre en pantsettelsesadgang for fester så sant annet ikke følger av lovbestemmelse eller avgrensning i overdragelsesmulighet, jf. § 18, og festeren kan stifte særlige råderetter, slik som servitutter, til fordel for andre etter § 19.¹⁰¹

Når det gjelder festeforholdets varighet, kan det stilles spørsmål ved om det er rimelig at grensen går ved 99 år. Formuesobjektets levetid vil være en sentral faktor ved en slik vurdering. Ettersom festetomter må sies å ha evigvarende levetid, vil det derfor være vanskelig

¹⁰¹ Falkanger (2011) s. 250-256

å sammenligne med de fleste andre formuesobjekter. Det vil dessuten være vanskelig å bestemme hvor grensen skal gå. Fordi det er en etablert oppfatning og er praktisk å forholde seg til, fremstår 99-årsgrensen mellom tidsbegrensede og stedsevarige kontrakter som fornuftig.

Som nevnt under leasingbehandlingen, ser eierbegrepet i skatteretten ut til å være basert på økonomiske risikobetraktninger. Selv om dette ikke nødvendigvis går frem av det ovennevnte, synes det klart at tilsvarende argumenter kan anføres også for festeforhold. Det er naturlig å si at det er fester som har den økonomiske risikoen når det foreligger en evigvarende (eller tilsvarende) kontrakt. Utover dette, synes behandlingen av hvem som er eier ved tomtefeste å ha begrenset overføringsverdi til leieforhold som ikke gjelder fast eiendom.

5.4 Kraftverk

5.4.1 Bakgrunn og problemstilling

Et skatterettslig spørsmål som har vært oppe til vurdering i Høyesterett ved flere anledninger, er hvem som skal anses som skattemessig eier av kraftverk.¹⁰²

Kraftbeskatningen omfatter både naturressurs- og grunnrenteskatt, som er henholdsvis overskuddsavhengig og delvis overskuddsavhengig skatt basert på kraftverkets produksjon. Det er dermed produksjonsmengden som normalt er avgjørende for størrelsen på de særskilte vannkraftskattene, og denne skal kun ilignes én gang per en og samme produksjonsmengde. Dermed oppstår spørsmålet om den totale skatten skal utlignes på alle som privat-

¹⁰² Kraftverk er et mindre omfattende begrep enn kraftanlegg, se legaldefinisjonene i sktl § 18-1 2. ledd bokstav a og b. Lovteksten følger imidlertid ikke opp dette, og begrepene benyttes også her om hverandre da begrepsbruken i denne sammenheng er av mindre betydning.

rettslig har delrettigheter i kraftverket og dets produksjon, eller om én bestemt av flere ulike delrettighetshavere skal anses som skattesubjekt.¹⁰³

I sktl. §§ 18-2 og 18-3, begges første ledd, følger det at naturressurs- og grunnrenteskatt skal utlignes på «[e]ier av kraftverk».¹⁰⁴ Grunnrenteskatten var en nydannelse ved kraftskattereformen av 1996 med virkning for inntektsåret 1997, og tok sikte på å skattlegge den ekstra avkastningen som det en knapp naturressurs som vannkraft kan gi.¹⁰⁵ Naturressurskatt ble tilsvarende foreslått av finanskomitéen for å sikre kommuner og fylkeskommuner en stabil minste skatteinntekt.¹⁰⁶ Begge bestemmelsene hadde inntil 2004 en utvidet ordlyd, som sidestilte den «som er berettiget til uttak av kraft» med eier av kraftverket. Tilføyelsen ble ansett overflødig og tatt ut, med den begrunnelsen at den som har slik uttaksrett bare blir skattesubjekt i relasjon til de kraftspesifikke skattene når vedkommende er å anse som skattemessig eier av kraftverket.¹⁰⁷

To kraftskattedommer står sentralt ved vurderingen av hvem som skal regnes som skattemessig eier av kraftverk i relasjon til de ovennevnte regler: Rt. 2005 s. 394 (Gloppen) og Rt. 2009 s. 441 (Nordkraft). Begge dommene ble vurdert etter bestemmelser i skatteloven av 1911, men innholdet av disse bestemmelsene er i hovedsak videreført.

5.4.2 Rt. 2005 s. 394 (Gloppen)

5.4.2.1 Sakens faktum

Rt. 2005 s. 394 (Gloppen) gjaldt spørsmålet om en kommune var rett skattesubjekt for tre kraftverk som var utleid til et fylkeskommunalt energiverk.

¹⁰³ Zimmer red (2010) s. 766-767

¹⁰⁴ Unntak for små kraftverk behandles ikke nærmere her.

¹⁰⁵ Ot.prp. nr. 23 (1995-96) s. 111 flg.

¹⁰⁶ Innst. O nr. 62 (1995-96) s. 80 flg.

¹⁰⁷ Sollund (2010) note 1456

I 1995 inngikk Gloppen kommune en avtale med Sogn og Fjordane Energiverk (SFE) om utleie av tre kraftverk for 20 år. Avtalen mellom partene besto bl.a. av følgende sentrale bestemmelser:

- Engangsvederlag på 65 millioner kroner på avtaletidspunktet.
- Avtalen var uoppsigelig.
- SFE hadde det fulle vedlikeholdsansvaret, dog med restitusjonskrav av restverdien fra kommunen ved utskiftning av «større vitale deler».
- SFE sto fritt til å foreta oppgraderinger. Et vederlag for restverdien av investeringene kunne imidlertid kreves, forutsatt at SFE hadde fått samtykke til investeringen av kommunen.
- SFE skulle levere tilbake kraftverkene «i vesentlig samme stand» som de var ved leieforholdets start sett bort fra «alminnelig slit og elde».

Kommuner var ikke skattepliktige på daværende tidspunkt. Etter kraftskattereformen i 1997 ble kommuner skattepliktige for inntekt knyttet til produksjon av elektrisk kraft, og *eier* av vannkraftverk ble pålagt naturressurs- og grunnrenteskatt.

Gloppen ligningsnemd kom i vedtak i 2001 til at kommunen var ansvarlig for naturressurs- og grunnrenteskatt fra og med 1997. Kommunen ble også ilignet 1/20 av det forskuddsbetalte leiebeløpet for hvert år. Kommunen klaget til overligningsnemnda, men ligningen ble opprettholdt.

Kommunen tok ut søksmål med påstand om at ligningen måtte oppheves. Nordfjord tingrett ga sin tilslutning til dette synspunkt i dom av 20. november 2002 ved at kommunen ikke ble ansett som eier av anleggene.¹⁰⁸ Lagmannsretten kom i dom av 25. juni 2004 under dissens til at kommunen var eier av kraftanleggene i skatterettslig forstand.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Nordfjord tingretts dom av 20. november 2002, publisert i Utv. 2003 s. 108

¹⁰⁹ LG-2004-04048, publisert i Utv. 2004 s. 707

Det sentrale spørsmålet for alle instanser var hvorvidt SFE måtte anses som skattemessig eier i avtaleperioden og følgelig omfattes av reglene om kraftbeskatning.

5.4.2.2 Rettslige vurderinger og kommentarer

Høyesterett tok først utgangspunkt i de dagjeldende lovbestemmelser som omhandlet naturressurs- og grunnrenteskatt, hvor beskatningadgang forutsetter at vedkommende er «eier» i relasjon til disse bestemmelsene.¹¹⁰

Høyesterett gikk deretter over til å se på ulike momenter som har betydning for eierspørsmålet. Først ble leieforholdets varighet tatt opp, og det ble vist til en uttalelse av Finansdepartementet under oppfølging av nye kraftbeskatningsregler:

«I langvarige leieforhold der leietakeren likevel bærer en betydelig andel av drifts- og investeringskostnadene, kan leietakeren etter omstendighetene bli å betrakte som reell eier i skattemessig forstand i tråd med de ordinære reglene for skattemessig behandling av leieforhold.»¹¹¹

Høyesterett viste videre til andre steder i departementets vurderinger. Finansdepartementet mente bl.a. at «[...] formell eiendomsrett [...] ikke [kan] oppstilles som noe absolutt vilkår for å anses som eier i forhold til skattereglene»,¹¹² og listet opp momenter som må vektlegges under vurderingen, slik som «[...] partenes rettigheter, plikter og risiko etter avtalen i

¹¹⁰ Dagjeldende sktl. §§ 19A-2, 19A-3 og 19A-4 (någjeldende § 18-2 og 18-3)

¹¹¹ Ot.prp.nr.23 (1995-1996) sa at departementet senere skulle fremme forslag om hvordan utleie av kraftverk skulle behandles i forhold til grunnrenteskatten. Fulgt opp i Nasjonalbudsjettet 1997, gjengitt i Ot.prp.nr.22 (1996-1997) s. 12. Ot.prp. nr. 22 (1996-1997) er i formen etterarbeider, men blir i denne sammenheng omtalt sammen med andre forarbeider.

¹¹² Ot.prp. nr. 22 (1996-1997) s. 12

forhold til kraftverkets restverdi ved utløpet av leieavtalen».¹¹³ Dessuten ble det slått fast at langvarige leieavtaler, gjerne med opsjon på forlengelse, i mange tilfeller vil kunne anses «[...] som en kjøpsavtale i skattemessig forstand».¹¹⁴

Førstvoterende påpekte at dette er momenter som i stor grad har vært anvendt også på andre områder innenfor skatteretten som vedrører spørsmålet om det foreligger kjøp eller leie.¹¹⁵ Det oppsummeres med den generelle uttalelse fra proposisjonen:

«Departementet antar etter dette at det vil bero på en konkret vurdering av den enkelte kontrakt hvorvidt kontrakten reelt må anses å innebære en overdragelse av eiendomsretten til kraftverket.»¹¹⁶

Det gis altså en henvisning til en mer generell forståelse av eierbegrepet i skatteretten, men det kan se ut til at deler av Høyesteretts vurdering baserer seg på forhold med særlig relevans for kraftbeskatning,¹¹⁷ jf. at departementets oppfølging er ment å ha betydning for forståelsen av kraftbestemmelsene.¹¹⁸

Førstvoterende problematiserte deretter hva som må til for at SFE skal betraktes som eier i skattemessig forstand. Det vises til uttalelser i forarbeidene til en endring i 2003 av någjeldende skattelov § 18-3:

«Hvorvidt en uttaksberettiget vil være å anse som skattemessig eier av kraftverket uttaksretten knytter seg til, vil bero på alminnelige skatterettslige vurderinger av om

¹¹³ l.c.

¹¹⁴ l.c.

¹¹⁵ Rt. 2005 s. 394 premiss 40

¹¹⁶ Ot.prp. nr. 22 (1996-1997) s. 13

¹¹⁷ Zimmer (2006) s. 378

¹¹⁸ Rt. 2005 s. 394 premiss 41

den uttaksberettigede skal anses som reell eier. Ved denne vurderingen vil det være avgjørende om den uttaksberettigede har de vesentligste eierbeføyelsene knyttet til kraftverket eller en andel av dette, så som rett til å selge eller hindre salg av kraftverket eller andelen, rett til å pantsette, delta i videre utbygging, rett til å bestemme produksjonsvolum og -tid mv., samt om den uttaksberettigede har det vesentligste av den, herunder plikt til å dekke en forholdsmessig andel av investerings- og driftskostnadene. Utgangspunktet er at uttaksretten må være varig, men kravet til varighet må også vurderes i sammenheng med den økonomiske risiko og de eierbeføyelser som den uttaksberettigede har i tilknytning til kraftanlegget.»¹¹⁹

Førstvoterende oppsummerte uttalelsene på følgende måte (min uth.):

«Det fremgår av uttalelsene at spørsmålet om en leietaker skal behandles som eier, beror på en bred helhetsvurdering. Selv om det er henvist til alminnelige skatterettslige vurderinger av hvem som skal anses som eier, gir drøftelsen etter mitt syn i noen grad anvisning på funksjonelle betraktninger i forhold til plikten til å betale grunnrenteskatt. De momentene som fremheves, er særlig:

- Hvilke **eierbeføyelser** leietakeren har overtatt, og hvem som har **ansvar og risiko** for anleggene.
- Har leietakeren **kjøperett** eller **rett til fornyelse** ved leieforholdets avslutning.
- Leieavtalens **varighet** sett i sammenheng med restverdien på utløpstidspunktet.»¹²⁰

Hva som skiller «funksjonelle betraktninger» fra andre momenter, er ikke helt enkelt å se, ettersom de momentene som nevnes er relevante også i andre sammenhenger i skatteretten, og fordi skatterettens eierbegrep ikke er klart definert.¹²¹ Dersom Høyesterett hadde ment at

¹¹⁹ Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) s. 63

¹²⁰ Rt. 2005 s. 394 premiss 43

¹²¹ Zimmer (2006) s. 377

eierbegrepet ikke skulle ha et identisk innhold som for andre områder innen skatteretten, burde dette antakelig ha kommet klarere frem.¹²²

Etter en gjennomgang av uttalelser i forarbeidende, tok Høyesterett for seg avtalen mellom partene. Det ble slått fast at den var uoppsigelig, og at det var SFE som hadde det fulle vedlikeholdsansvar for kraftverkene, dog med en rett til godtgjørelse fra kommunen ved foretatt utskiftning av «større vitale deler».¹²³ SFE sto videre fritt til å foreta oppgraderinger uten forpliktelse til å spørre kommunen, samtidig som det ved avtalens opphør var slik at godtgjørelse for restverdien av en eventuell investering var betinget av at slikt samtykke var gitt. SFE skulle videre levere tilbake kraftverkene «i vesentlig samme stand» som de var ved leieforholdets start sett bort fra «alminnelig slit og elde».

Det var SFE som hadde den fulle faktiske rådigheten, og avtalen måtte da etter Høyesteretts mening forstås slik at det var SFE som hadde risikoen for kraftverkene i leieperioden. Videre var det slik at avtalen opphørte uten noen rett til forlengelse, men med en forkjøpsrett på markedsvilkår under forutsetning av at kommunen skulle ønske å selge. At det ikke forelå en forlengelsesopsjon, er generelt i leieforhold et moment som taler imot at leietaker skal anses som eier, men dette forholdet ble ikke kommentert nærmere av Høyesterett.¹²⁴

Et vanskelig vurderingstema i saken var varigheten av avtalen, sammenholdt med restverdien ved utløpet av leieperioden. Høyesterett kom til at kraftverkene måtte antas å ha en «ikke ubetydelig verdi» ved utløpet av leieperioden, og «at man ikke kan anse den inngåtte leieavtale som salg i privatrettslig forstand» på bakgrunn av denne betraktningen. Det ble likevel presisert at dette ikke kan være avgjørende for vurderingen av om SFE skulle betraktes som skattemessig eier i leieperioden.

¹²² Jf. også Ekern (2005) s. 283

¹²³ Avtalen, gjengitt i Rt. 2005 s. 394 premiss 45

¹²⁴ Zimmer (2006) s. 378

Høyesterett konkluderte likevel med at avtalen skulle anses som et salg i skattemessig forstand, og bygger sin begrunnelse på tre avgjørende momenter. For det første har grunnrenteskatten som siktemål å treffe avkastningen av vannkraftverk utover normalavkastning av investert kapital. Ettersom store deler av denne etter Høyesteretts mening tilfalt SFE i leieperioden, talte dette for å skattlegge energiverket som eier. Det andre momentet knyttet seg til en bestemmelse i lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) av 25. september 1992 nr. 107 som gir kommunene adgang til å «ta opp lån for å finansiere investeringer i bygninger, anlegg og varige driftsmidler til eget bruk».¹²⁵ Det var spørsmål om SFE oppfylte vilkåret ettersom energiverket ikke hadde en varig rett til anleggene etter avtalen. Både Justisdepartementets lovavdeling og Kommunaldepartementet kom til at vilkåret var oppfylt. På bakgrunn av dette uttalte førstvoterende til at «[t]ilsvarende argumenter må kunne føre til at en leietaker også i forhold til grunnrenteskatten i særlige tilfeller betraktes som eier i leieperioden».¹²⁶ Det tredje avgjørende punktet gjaldt engangsvederlaget, som med sine 65 millioner kroner ikke var langt unna antatt omsetningsverdi på 75 millioner kroner. Differansen ble antatt å referere til fallrettighetene, og disse skulle kommunen få tilbake. Det forhold at engangsbeløpet var så nær antatt markedsverdi for anleggene, måtte etter Høyesteretts mening tale for at SFE var å anse som skattemessig eier.

Høyesterett oppsummerer sin vurdering av avtaleforholdet på følgende vis:

«Oppsummeringsvis vil jeg si: Den leiekontrakt vi her står overfor, er særegen. I leieperioden råder leietakeren i faktisk henseende over kraftverkene fullt ut som en eier. Leietakeren har rett til å foreta investeringer og utskifting av driftsmidler og disponerer fullt ut over produksjonen. Avtalen er inngått for en periode på 20 år uten adgang til oppsigelse. Leien er betalt som et engangsvederlag, og i leieperioden har leietakeren risikoen for hendelige begivenheter. På grunnlag av den samlede vekt av disse kjennetegnene ved avtalen mener jeg at det i forhold til plikten til å

¹²⁵ Kommuneloven § 50 nr. 1

¹²⁶ Rt. 2005 s. 394 premiss 57

betale grunnrenteskatt er SFE som må anses som eier av kraftverkene så lenge leieforholdet står ved lag, og at Gloppen kommune dermed ikke kan pålegges å betale grunnrenteskatt i leieperioden.»¹²⁷

Transaksjonen ble altså bedømt som et skattemessig salg, med den følge at SFE måtte anses som skattemessig eier av kraftanleggene i leieperioden.

Høyesterett mente at vurderingen av hvem som er skattesubjektet for den helt overskuddsbaserte naturressursskatten måtte vurderes likt som for den delvis overskuddsbaserte grunnrenteskatten på bakgrunn av at skattesubjektet var det samme. Dermed ble konklusjonen lik for begge skattene.¹²⁸ Høyesterett nøyde seg med å slå fast dette uten noen tilføyende kommentarer. Det kan kort nevnes at hele engangsvederlaget etter denne konklusjonen skulle anses innvunnet i 1995, da denne typen gevinst var skattefri, noe som medførte at kommunene ikke skulle skattlegges overhodet. SFE skulle imidlertid betale løpende grunnrenteskatt.

5.4.3 Rt. 2009 s. 441 (Nordkraft AS)

5.4.3.1 Sakens faktum

Fire år etter Gloppendommen kom en lignende sak opp for Høyesterett. I Rt. 2009 s. 441 (Nordkraft AS) var spørsmålet hvem som skulle anses å være skattemessig eier av en uttaksrett i et kraftverk. Spørsmålet om det skattemessige eierskapet gikk over ved avtaleinngåelsen ble bedømt etter skatteloven 1911, da avtalen ble inngått i 1998. Ettersom de

¹²⁷ Rt. 2005 s. 394 premiss 58

¹²⁸ Et interessant poeng er at argumentet om at grunnrenteskatten skal treffe merverdien utover normalavkastningen (Høyesterett anså denne å være hos leietakeren) ikke gjør seg gjeldende for naturressursskatten. Dette kommenteres imidlertid ikke av Høyesterett, se Zimmer (2006) s. 380. Dette behandles heller ikke nærmere her.

aktuelle bestemmelsene hadde «samme innhold på de punkter som er av betydning»,¹²⁹ holdt Høyesterett seg likevel til kraftskattereglene i skatteloven av 1999, jf. sktl. §§ 18-2 og 18-3. En av forskjellene fra Gloppendommen var at det her var tale om en andel i en uttaksrett, slik at det var flere rettighetshavere som hadde rett til uttak av kraft.

Et britisk selskap, Eastern Group (Eastern), hadde en leieavtale på 55 år med rett til uttak av en andel av produksjonen i kraftverket. Avtalen, som var inngått med Nordkraft AS (Nordkraft), kom imidlertid til opphør etter få år. Nordkraft var før overdragelsen skattemessig eier av andelen, og ble også beskattet som eier i perioden etter at avtalen med Eastern var inngått. Etter bokettersyn ble det varslet at ligningen for inntektsårene 2002-2003, senere også for 2004, ville bli endret. Ligningsnemnda mente at avtalen om uttak av kraft måtte anses som et salg av eierandelen, og opphørsavtalen som et tilbakekjøp, og kom i vedtak 15. november 2005 til at Eastern måtte anses som skattemessig eier for den perioden avtalen gjaldt. Dette ble fastholdt av overligningsnemnda i vedtak 28. november 2006. Nordkraft AS brakte vedtaket inn for retten, men tapte både i tingretten og lagmannsretten.

5.4.3.2 Rettslige vurderinger og kommentarer

Nordkraft anførte i Høyesterett at stiftelse av bruksrett i fast eiendom kun ble ansett som realisasjon ved stiftelse av minst 99 års varighet, og at dette måtte gjelde også i denne saken ettersom det vesentligste av kraftverkets eiendeler var fast eiendom. Førstvoterende avviste dette ved å vise til at eierskap og rettigheter i kraftverk «[...] først og fremst [må] vurderes i forhold til de spesielle beskatningsreglene som gjelder på dette området, og til de hensyn og grundige politiske overveielser som ligger bak dem».¹³⁰

Høyesterett tok dermed utgangspunkt i et særskilt eierbegrep ved beskatning av kraftverk, og dreier vurderingen inn mot hvem som er «[e]ier av kraftverk» etter sktl. §§ 18-2 og 18-

¹²⁹ Rt. 2009 s. 441 premiss 24

¹³⁰ Rt. 2009 s. 441 premiss 26

3. Etter en gjennomgang av lovens ordlyd og forarbeider, foretok førstvoterende en vurdering av eierbegrepet på følgende måte:

«Ut fra ordlyd og forarbeider forstår jeg derfor uttrykket ‘eier av kraftverk’ slik at det også omfatter avtaler som for en lengre periode gir rett til hele eller deler av produksjonen, mot å betale hele eller en forholdsmessig andel av investeringene og driftsutgiftene. Ved slike avtaler om rett til uttak av kraft, vil spørsmålet være om rettighetshaveren har de vesentligste eierbeføyelsene knyttet til kraftverket eller en andel av dette, og den økonomiske risikoen [...]. Sentrale momenter vil her være rett til å bestemme uttaksprofil i detalj, plikt til å dekke en forholdsmessig andel av investerings- og driftskostnader, rett til å selge eller hindre salg av kraftverket/andelen og rett til deltakelse i videre utbygging. Selv om også kraftverkets restverdi ved utløpet av restperioden vil ha betydning, jf. Rt. 2005 side 394 avsnitt 55, gjelder det heller ikke ved kontrakter om uttak av kraft noe krav om minstetid. Det avgjørende må være en samlet vurdering av hva som er avtalt om eierbeføyelser, finansiering og risiko.»¹³¹

Høyesterett havnet altså på en vurdering av eierbeføyelsene og risikoen etter avtalen mellom partene. Avtalen gjaldt rett til kraftuttak av sin andel over en periode på 55 år. Det ble betalt et engangsvederlag, og Eastern hadde plikt til å tegne de nødvendige forsikringer. Eastern kunne videre fastsette sitt kraftuttak på samme måte som Nordkraft tidligere kunne gjøre det. De hadde rett til direkte informasjon om uttaksprogram på linje med andre andelshavere, og rett til å delta i tilleggsutbygninger. Dessuten forelå en rett til å overdra sine rettigheter og plikter, og samtykke kunne ikke nektes uten rimelig grunn.

¹³¹ Rt. 2009 s. 441 premiss 33 og 34

Etter en gjennomgang av avtalen, kom førstvoterende til at «det vesentligste av Nordkrafts eierfunksjoner var overført til Eastern», og begrunnet det med at det var Eastern alene som disponerte all kraft samt at selskapet hadde overtatt den økonomiske risikoen.

I Gloppendommen fikk energiverket total fysisk rådighet over kraftanleggene i avtaleperioden, mens det i Nordkraftsaken ikke var snakk om fysisk rådighet, men om en ubetinget rett til uttak av disponibel kraft i tråd med andelen. Høyesterett la imidlertid ikke avgjørende vekt på disse forskjellene. Med tanke på den betydelig lengre leietiden for Eastern sammenlignet med avtalen i Gloppendommen, fant Høyesterett det ikke tvilsomt at eierkravet var oppfylt i Nordkraftsaken.

5.4.4 Nærmere om noen av Høyesteretts vurderinger samt egne kommentarer

5.4.4.1 Behovet for en nærmere gjennomgang

Noen av Høyesteretts vurderinger i Gloppensaken og Nordkraftsaken fremstår som forholdsvis oppsiktsvekkende, og kan ved første øyekast være vanskelige å forstå fordi Høyesterett baserer seg på til dels andre argumenter enn det som er vanlig i leieforhold. På denne bakgrunn ønsker jeg å gå nærmere inn på enkelte av Høyesteretts vurderinger og gi noen kommentarer til disse. Ettersom Høyesteretts behandling i Nordkraftsaken i det vesentlige er basert på vurderinger i Gloppendommen, vil det være Høyesteretts vurderinger i Gloppendommen som her får mest oppmerksomhet.

5.4.4.2 Rådighet og risiko

Et av de konkrete forholdene fra forarbeidene som ble trukket frem av Høyesterett som argument for skattemessig eierskap hos formell leietaker, var retten til å bestemme produksjonsvolum- og tid.¹³² Det er etter min oppfatning mer naturlig å se dette som en følge av den fulle faktiske rådigheten som SFE hadde i leieperioden. Slik faktisk rådighet er normalt

¹³² Rt. 2005 s. 394 premiss 42 og 58

i leieforhold, og er vanskelig å se som et argument for skattemessig eierskap hos leietaker. Høyesterett trakk også frem at SFE hadde ansvar for hendelige begivenheter i leieperioden som et argument for at SFE var skattemessig eier.¹³³ Dette er imidlertid også ganske vanlig ved leieforhold, se nedenfor.

Ved leie mellom profesjonelle parter, for eksempel ved leie av næringseiendom, vil leietakers plikter og rettigheter normalt bero på hva som er avtalt mellom partene. Det har formodningen mot seg at leietaker ikke skulle ha full faktisk rådighet over leieobjektet i leieperioden når dette ikke klart fravikes i avtalen. Noe annet ville være om SFE hadde hatt muligheten til å selge eller pantsette kraftverket i leieperioden. Da hadde man vært utenfor det som er normalt ved leieforhold.

Når det gjelder ansvaret for hendelige begivenheter, siktes det til at SFE pliktet å levere tilbake kraftverkene «i vesentlig samme stand som de var ved leieforholdets start, bortsett fra forringelse som følger av alminnelig slit og elde», slik det er referert fra avtalens punkt 10 i dommens avsnitt 47. For husleie gjelder en tilsvarende bestemmelse i lov om husleieavtaler (husleieloven) av 26. mars 1999 nr. 17 § 10-2 (2), heretter betegnet «husll.», som sier at husrommet skal være «i samme stand som ved overtakelsen, bortsett fra den forringelse som skyldes alminnelig slit og elde [...]» ved avtalens opphør. Selv om vedlikeholdsplikten i utgangspunktet er delt mellom utleier og leietaker i slike leieforhold, er leietakers plikt i realiteten svært begrenset. Det er tross alt utleier som har den langsiktige interessen av at eiendommen holdes i stand. I leien pleier man å si at det ligger et element av kompensasjon for nettopp slitasje og elde av eiendommen i leietiden. Vedlikeholdsplikten i leieperioden kan både for bolig- og næringsleie fritt avtales mellom partene, og det forekommer visstnok ofte at partene fraviker lovens hovedregel.¹³⁴ Selv om det for kraftverk antakelig kan oppstå et annet behov for vedlikehold enn for bolig- og næringsleie, er det likevel vanskelig å se at leieavtalen i Gloppensaken inneholder en ansvars- og risikofordeling som

¹³³ *ibid.* premiss 47 og 58

¹³⁴ Parelus (2010) s. 139, Magistad (2008) s. 460-461

skulle begrunne skattemessig eierskap i leieperioden. Det er naturlig å anta at fordeling av vedlikeholdsplikten ofte vil henge sammen med leieforholdets varighet, men dette vil partene ha mulighet til å innkalkulere i leieprisen. Dersom for eksempel SFE hadde et ansvar for force majeure-begivenheter, ville det vært tale om et ansvar som strakk seg lenger enn det som er normalt, i hvert fall for leie av fast eiendom. Ettersom det i dommen fastslås at «[r]isikoen og ansvaret [...] fullt ut [er] overført til SFE»,¹³⁵ tyder dette på at Høyesterett mente det forelå et slikt utvidet ansvar.¹³⁶

5.4.4.3 Kjøpe- og forlengelsesrett

Dersom SFE hadde hatt en ubetinget kjøperett, ville dette ha vært et sterkt argument for skattemessig eierskap ettersom SFE ville hatt en langsiktig økonomisk interesse i kraftverket. Dette ville også være i tråd med hvordan leasingtilfeller er behandlet skattemessig. Det samme argumentet vil kunne gjelde for forlengelsesrett avhengig av hvor lenge denne retten strakk seg. SFE hadde verken rett til forlengelse eller kjøp ved avtalens opphør, men kun en forkjøpsrett på markedsvilkår dersom kommunen skulle ønske å selge. Denne var betinget av at kommunen ønsket å selge, og det var «helt på det rene at leieforholdet var ment å være reelt da avtalen ble inngått [...]».¹³⁷ Dette taler derfor mot at SFE hadde det skattemessige eierskapet i leieperioden.

5.4.4.4 Varighet og restverdi

Høyesterett uttalte i Gloppensaken at varigheten sammenholdt med restverdien er «det vanskeligste vurderingstemaet i vår sak».¹³⁸ Etter Høyesteretts mening kunne leieforholdet

¹³⁵ Rt. 2005 s. 394 premiss 48

¹³⁶ Se også Ekern (2005) s. 287

¹³⁷ Rt. 2005 s. 394 premiss 53

¹³⁸ *ibid.* premiss 50

ikke anses som salg i privatrettslig forstand.¹³⁹ På bakgrunn av dette skulle man tro at den skattemessige behandlingen ville bli lik, men dette var imidlertid ikke Høyesteretts syn.

Høyesterett mente at det ikke kunne være noe absolutt vilkår «at utleieren for godt har gitt avkall på retten til kraftverkene» for at en leietaker skal behandles som eier sett hen til grunnrenteskatten.¹⁴⁰ Et slikt synspunkt kan ha gode grunner for seg dersom det er tale om et langvarig leieforhold i relasjon til utleieobjektets levetid samt at objektet har en ubetydelig restverdi. Det er imidlertid vanskelig å se at disse forholdene var tilfellet i Gloppensaken. Derfor fremstår Høyesteretts fravikelse fra dette utgangspunktet som et ønske om å fastslå et eget eierbegrep for kraftverk.

Det var kommunen som hadde den vesentlige økonomiske interessen i investeringene i leieperioden, ettersom SFE kunne kreve vederlag fra kommunen for restverdien av investeringer foretatt i leieperioden. Investeringene forutsatte også samtykke fra kommunen. Det ser imidlertid ut til at Høyesterett har fokusert mer på SFEs rett til å foreta investeringer, uten at det synes gitt en nærmere begrunnelse.¹⁴¹ Det er uklart hvorfor Høyesterett velger å se bort fra betydningen av investeringene og restverdien for utleier.¹⁴²

5.4.4.5 Andre momenter

Av de tradisjonelle momentene vedrørende eierbeføyelser og risiko, forelå det få klare argumenter som talte i retning av skattemessig eierskap for SFE som leietaker. Høyesterett trakk imidlertid frem tre argumenter som avgjørende for sitt resultat, nemlig formålet med grunnrentebeskatningen, forholdet til kommuneloven og engangsvederlaget.

¹³⁹ *ibid.* premiss 55

¹⁴⁰ *ibid.* premiss 55

¹⁴¹ *ibid.* premiss 58

¹⁴² Dette synspunkt deles i Ekern (2005) s. 291

Høyesterett viste til generelle betraktninger rundt langvarige leiekontrakter, hvor utleieren bare har et perifert forhold til anlegget der det er leietakeren som disponerer verdien av produksjonen. Dersom leien ikke reflekterer dette, må en stor del av meravkastningen etter Høyesteretts syn antas å tilfalle leietakeren.¹⁴³ Det er imidlertid ikke helt enkelt å forstå bakgrunnen for at Høyesterett mener at meravkastningen ikke er reflektert i leievederlaget. Normalt er det nettopp slike forhold som leievederlaget er ment å dekke. Dette forsterkes ved at det er tale om to profesjonelle avtaleparter. Og det forhold at SFE disponerte over produksjonen i leieperioden, fremstår ikke som særlig spesielt, jf. pkt. 5.4.4.2.

Høyesterett la videre vekt på departementenes tolkning av kommuneloven der SFE var gitt adgang til låneopptak til investeringer som i utgangspunktet var forbeholdt kommunen, slik at SFE kunne betraktes som skattemessig eier i leieperioden.¹⁴⁴ Det er så vidt jeg kan se ikke funnet relevant at avtalen i henhold til annen offentligrettslig rammelovgivning ble ansett som leie.¹⁴⁵ Forklaringen på at Høyesterett uttrykkelig gikk ut over det privatrettslige eierbegrepet kan etter Zimmers mening muligens ligge i at vurderingene av kommuneloven knyttet seg til det aktuelle rettsforholdet, mens den privatrettslige virkningen ikke ble nærmere vurdert. Han oppsummerer med å slå fast at «argumentasjonen synes likevel å være ganske dristig».¹⁴⁶

Det kan ha gode grunner for seg å etablere en felles forståelse av eierbegrepet for kraftverk i flere relasjoner. En tolkning av en bestemmelse i kommuneloven kan likevel ikke være av avgjørende betydning for forståelsen av en bestemmelse i skatteloven, ettersom lovene har forskjellige formål og tar utgangspunkt i ulike subjekter. Skattebestemmelsene bør derfor vurderes særskilt. Ekern mener det kan virke som departementets tolkning ikke er tillagt vekt isolert sett, men kun fremstår som en påminnelse om at en leietaker kan betraktes som

¹⁴³ Rt. 2005 s. 394 premiss 56

¹⁴⁴ *ibid.* premiss 57

¹⁴⁵ Samsvarende oppfatning i Ekern (2005) s. 298

¹⁴⁶ Zimmer (2006) s. 378-379

eier i flere relasjoner.¹⁴⁷ Det er etter min mening vanskelig å se hvordan momentet ikke har spilt en viktig rolle for Høyesteretts konklusjon, om dog på tvilsomt grunnlag, ettersom det er et av få argumenter som med velvilje kan tas til inntekt for dommens resultat.

At leibeløpet ble betalt som et engangsvederlag, ser ut til å ha spilt en betydelig rolle i Høyesteretts argumentasjon i Gloppendommen.¹⁴⁸ Det er ikke vanlig å operere med engangsvederlag i alminnelige leieforhold. For eksempel vil leien normalt betales månedlig ved leie av lokaler. For boligleie kan utleieren kun kreve én måneds leieforskudd, jf. husll. § 3-2. For leie av lokaler som ikke er bolig, har partene imidlertid avtalefrihet, jf. husll. § 1-2 (2), slik at utleieren, med noen unntak, dermed kan kreve forskuddsbetaling for den perioden han måtte ønske. Dette forekommer typisk ved ombygging og lignende som skal dekkes av leietakeren.¹⁴⁹ Et engangsvederlag for leie av kraftverk på 20 år er vanskelig å sammenligne med andre leieformer. Partene hadde likefullt anledning til å avtale et slikt engangsvederlag.

Høyesterett vektla at SFE hadde full faktisk rådighet i leieperioden som et moment for skattemessig eierskap. Det kan virke som Høyesterett har lagt til grunn at SFEs rådighet i leieperioden ikke er hensyntatt i leievederlaget.¹⁵⁰ På bakgrunn av at partene var profesjonelle aktører, ville det være vel så naturlig å anta at engangsvederlaget representerte en neddiskontert størrelse som innebar at partene hadde risikoen for fremtidig utvikling i pris på kraft, rentenivå, drifts- og vedlikeholdskostnader etc. Det var gjort klart at partene ønsket å inngå nettopp et leieforhold, selv om leibeløpet ble betalt som et engangsvederlag.

¹⁴⁷ Ekern (2005) s. 298

¹⁴⁸ Rt. 2005 s. 394 premiss 58

¹⁴⁹ Magistad (2008) s. 165

¹⁵⁰ Se også Ekern (2005) s. 293

5.4.5 Dommenes rekkevidde

Mange av momentene Høyesterett viste til i Gloppendommen, kan antakelig ha overføringsverdi til andre leieavtaler. Dette gjelder særlig de generelle henvisningene til rådighet og risiko i kombinasjon med avtalens varighet. I kraftskattedommene trekkes imidlertid også inn momenter som ikke så lett kan overføres til andre tilfeller. Dette gjelder særlig Høyesteretts vektlegging av departementenes tolkning av kommuneloven og formålet bak kraftskattereglene. Nordkraftdommen bygger i stor grad på de vurderinger som er gjort i Gloppendommen, uten å problematisere disse nærmere.¹⁵¹ Det er naturlig å forstå både Gloppen- og Nordkraftdommen på den måten at de slår fast et særlig eierbegrep for kraftverk som har liten overføringsverdi til andre områder i skatteretten.¹⁵² Innenfor kraftskatteområdet vil dommene trolig ha stor betydning.

5.4.6 Hvordan eierbegrepet innen kraftskatteområdet skal forstås

Sett hen til de momentene som forarbeidene og tidligere praksis har vist til,¹⁵³ som eierrådighet og ansvar/risiko, er det bemerkelsesverdig hvor få av disse momentene som ble tillagt vekt ved Høyesteretts vurdering i Gloppendommen. Det er riktignok slik at forarbeidene oppsummerer med at det skal foretas en «konkret vurdering» og «bred helhetsvurdering»,¹⁵⁴ men det er underlig at Høyesterett ikke kommenterte hvorfor det ble sett bort ifra de fleste momentene som kildene viste til. Høyesteretts resultat i Gloppendommen må på denne bakgrunn kunne betegnes som noe oppsiktsvekkende.¹⁵⁵

¹⁵¹ Rt. 2009 s. 441 premiss 35 og 41

¹⁵² Samsvarende med Zimmer (2006) s. 377. Artikkelen gjaldt Gloppendommen, og kom før Nordkraftdommen, men mange av de samme momentene gjorde seg i hovedsak gjeldende også i sistnevnte høyesterettsdom.

¹⁵³ Jf. bl.a. Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) s. 63 og Rt. 1988 s. 880 (Nea)

¹⁵⁴ Ot.prp. nr. 22 (1996-1997) s. 12, Rt. 2005 s. 394 premiss 43, med henvisning til Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) s. 63.

¹⁵⁵ Jf. slike synspunkter Ekern (2005) s. 282 og 300 flg.

Gjennom dommene er det uansett slått fast at en 20-årig leieavtale for kraftverk er tilstrekkelig til å anse leietaker som skattemessig eier når leietaker har stor faktisk rådighet, og at det samme må gjelde ved en leieavtale på 55 år selv om leietaker kun har en uttaksrett. Høyesterett legger tilsynelatende ikke avgjørende vekt på formelle kriterier. Ved vurderingen av hvem som er skattemessig eier ved leie av kraftverk, må avtalens varighet holdes opp mot rådighet og risiko. Samtidig kan antakelig også andre momenter trekkes inn. Slik jeg forstår dommene, kan det virke som at kraftskattereglenes særegenhet medfører at man har et eget skattemessig eierbegrep for kraftverk, se pkt. 5.4.7.

5.4.7 Begrunnelse for et eget eierbegrep ved utleie av kraftverk

Forutsatt at Høyesterett har lagt til grunn at det foreligger et eget eierbegrep for kraftverk, kan man stille spørsmål ved hva som eventuelt begrunner en slik forståelse utover det som eksplisitt går frem av domspremissene.

Vannkraften spiller en spesiell rolle i Norge som en av våre viktigste naturressurser. Vannkraften representerer videre en knapp naturressurs, slik at det kan oppstå en potensielt særskilt høy avkastning (grunnrente). Dette er bakgrunnen for at det er gitt særskilte regler på området.¹⁵⁶ Ved vurderingen av hvordan en utleier og leietaker skal behandles skattemessig ved leie av kraftverk, kan muligens den høye avkastningen man kan oppnå begrunne en annen skattemessig vurdering i leieperioden enn det som er utgangspunktet. Men da bør det være en forutsetning at dette ikke er kompensert gjennom leievederlaget, se over. Det kan virke som Høyesterett har vurdert reglene slik at det er enklere å oppnå et rimelig resultat dersom det er leietaker som skal tilordnes grunnrentebeskatningen, muligens fordi fremtidig grunnrente er vanskelig å beregne ved avtaleinngåelsen. Dette poenget blir ekstra tydelig dersom det er tale om et engangsvederlag, jf. Gloppendommen.

¹⁵⁶ Ot.prp. nr. 23 (1995-1996) pkt. 1.1, Innst. O. nr. 62 (1995-1996) pkt. 1

Avtalen i Gloppendommen ble inngått i 1995, før introduksjonen av naturressurs- og grunnrenteskatt. Det kan tenkes at den inngåtte avtalen ved innføringen av disse skattene ble særlig ugunstig for kommunen.¹⁵⁷ Det er usikkert om det ville vært grunnlag for å foreta avtalerevisjon, men dette kunne muligens vært et alternativ til å definere et eget kraftskattebegrep slik Høyesterett gjorde. Nordkraftavtalen ble inngått etter innføringen av de kraftspesifikke reglene, så i det tilfellet ville det i hvert fall vært mulig å hensynta dette i avtalen. Gloppendommens resultat ser ut til å ha skapt presedens for det resonnement som er gjort i Nordkraftdommen.

5.5 Hvem som er eier i leieforhold

I den grad man taler om et skattemessig eierbegrep, vil de generelle utgangspunkter som gjelder i for eksempel leieforhold om eierbeføyelser og risiko være sentrale momenter. Utgangspunktet er imidlertid at det må foretas en konkret vurdering der rettighetene, pliktene og risikoen etter avtalen vurderes. Dermed må man gå inn i hvert enkelt tilfelle og hver enkelt bestemmelse for å undersøke det nærmere innholdet av eierbegrepet.

For leasing vil særlig risikoelementet være sentralt i relasjon til formuesskattereglene og reglene som omhandler alminnelig inntekt. For tomtefeste er det særlig varigheten som er det avgjørende sett opp mot formuesskattereglene, der tomtefestelovens regler for bolig- og fritidsfestere representerer en særegen løsning. Kraftbeskatningsreglene som omhandler naturressurs- og grunnrenteskatt har blitt aktualisert gjennom to høyesterettsdommer. Disse skattene er kraftspesifikke, og som vi ser har Høyesterett trukket inn momenter som må anses som relevante først og fremst i relasjon til utleie av kraftverk.

Selv om de ovennevnte tilfellene representerer forskjellige områder som må vurderes særskilt, er tendensen at det er de økonomiske realiteter som er avgjørende og ikke de formelle eierforhold. Tilfellene kan muligens gi et utgangspunkt på hvordan eierbegrepet skal opp-

¹⁵⁷ Kommunen var dog selv skattekreditor for deler av naturressursskatten, jf. sktl. § 18-2.

fattes i skatteretten. Gjennomgangen viser imidlertid at det er vanskelig å finne frem til et entydig eierbegrep i leieforhold. Leasing av en bil, feste av en boligtomt, og leie av kraftverk representerer ulikeartede leieforhold, som antakelig må vurderes konkret i det enkelte tilfelle.

6 Hvordan det skattemessige eierbegrepet må forstås

Avhandlingen viser at skatterettens eierbegrep tar utgangspunkt i eierbegrepet i privatretten. I skatteretten er man imidlertid mest opptatt av reelle snarere enn formelle eierforhold. I privatretten er det fordelingen av eierbeføyelser som står sentralt for vurderingen av eierskap, mens det i skatteretten særlig er økonomiske insentiver og risiko som er avgjørende for hvem som skal anses som eier. Det vil således være naturlig å hevde at det eksisterer et eget skattemessig eierbegrep som på vesentlige punkter atskiller seg fra det privatrettslige.

Ved spørsmålet om hvem som skal anses som «beneficial owner» i skatteavtalene, synes tendensen i norsk rett å være at det er den som har den umiddelbare økonomiske risikoen som har krav på redusert kildeskatt. Flertallet av de internasjonale kildene trekker i samme retning, ved å la økonomiske insentiver være viktigere enn formelle eierforhold. Det kan imidlertid være vanskelig å finne frem til et entydig og generelt «beneficial owner»-begrep på tvers av landegrensene.

Utgangspunktet for leieforhold er at den som er privatrettslig eier av formuesgjenstanden som regel også er å anse som skattemessig eier av denne. Behandlingen av leasingtilfellene, tomtefesteproblematikken og kraftverksbeskatningen viser at det ikke nødvendigvis må være slik. For leasing er risikobetraktninger det sentrale. Den som har den økonomiske risikoen for gjenstanden, skal betraktes som eier i skattemessig forstand. For tomtefeste er det festeforholdets varighet som er avgjørende, men som nevnt kan økonomiske risikobetraktninger også her tjene som argument for den skattemessige behandlingen. For leie av kraftverk må det foretas særskilte vurderinger av eierrådighet, risiko og varighet. Gode grunner taler etter dette for at det foreligger et eget kraftspesifikt eierbegrep.

En gjennomgang av de ovennevnte tilfelle viser at det må foretas en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle i relasjon til de relevante skattebestemmelsene. Eierbegrepet vil heller ikke i skatteretten være entydig og klart.

7 Litteraturliste

7.1 Lover

- 1949 Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v. (dobbelbeskatningsavtaleloven) av 28. juli 1949 nr. 15
- 1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24
- 1992 Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) av 25. september 1992 nr. 107
- 1996 Lov om tomtefeste (tomtefesteloven) av 20. desember 1996 nr. 106
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14
- 1999 Lov om husleieavtaler (husleieloven) av 26. mars 1999 nr. 17
- 2005 Lov om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven) av 17. juni 2005 nr. 90

7.2 Forskrifter og skattevedtak

- 2011 Forskrift om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2011 av 18. november 2011 nr. 1131
- 2011 Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2012 (Stortingets skattevedtak) av 24. november 2011 nr. 1151

7.3 Forarbeider

- | | |
|--------------|---|
| NOU 1972: 16 | Gjennomføring av lovkonvensjoner i norsk rett |
| NOU 2000: 8 | Arveavgift |
| NOU 2001:32 | Rett på sak. Lov om tvisteløsning (tvisteloven) |

NOU 2009:4	Tiltak mot skatteunndragelser
Ot.prp. nr. 29 (1978-1979)	Om ligningslov og endringer i andre lover
Ot.prp. nr. 23 (1995-96)	Skattlegging av kraftforetak
Ot.prp. nr. 22 (1996-1997)	Oppfølging av nye regler om kraftverksbeskatning
Ot.prp. nr. 1 (2003-2004)	Skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer
Ot.prp. nr. 41 (2003-2004)	Om lov om endringer i lov 20. desember 1996 nr. 106 om tomtefeste
Ot.prp. nr. 78 (2005-2006)	Om lov om endringer i lov 20. desember 1996 nr. 106 om tomtefeste mv.
Innst. O. nr. 105 (2003-2004)	Innstilling fra justiskomiteen om lov om endringer i lov 20. desember 1996 nr. 106 om tomtefeste mv.
Innst. O. nr. 62 (1995-96)	Innstilling fra finanskomiteen om skattlegging av kraftforetak
Innst. O.nr.74 (2005-2006)	Innstilling fra justiskomiteen om lov om endringer i lov 20. desember 1996 nr. 106 om tomtefeste mv.

7.4 Rettsavgjørelser

7.4.1 Høyesterettsavgjørelser

Rt. 1975 s. 992, Utv. 1975 s. 570 (Hjelmaas-Larsen)

Rt. 1983 s. 979, Utv. 1983 s. 646 (Foss)

Rt. 1985 s. 132

Rt. 1985 s. 362

Rt. 1985 s. 1121

Rt. 1985 s. 1327

Rt. 1986 s. 244

Rt. 1986 s. 583

Rt. 1986 s. 857

Rt. 1987 s. 729, Utv. 1987 s. 550 (Bokkreditt)

Rt. 1988 s. 880 (Nea)

Rt. 1989 s. 902

Rt. 1989 s. 1094

Rt 1990 s. 100

Rt. 1990 s. 476

Rt. 1990 s. 958 (Quatro)

Rt. 1990 s. 1293 (Ytterbøe)

Rt. 1992 s. 64 (P-pilledom II)

Rt. 1992 s. 1263, Utv. 1992 s. 1304 (Trondheim Elektrisitetsverk)

Rt. 1994 s. 132

Rt. 1994 s. 752 (Alphawell)

Rt. 1995 s. 455

Rt. 1996 s. 1256 (Libæk)

Rt. 1996 s. 1270 (Nopec)

Rt. 1997 s. 653

Rt. 1998 s. 46 (Scott Management)

Rt. 1998 s. 794

Rt. 1999 s. 425

Rt. 2001 s. 1444

Rt. 2004 s. 957 (PGS)

Rt. 2005 s. 394 (Gloppen)

Rt. 2005 s. 1434, Utv. 2005 s. 1271 (Total)

Rt. 2005 s. 1461 (Firda Sjøfarmer)

Rt. 2006 s. 1601

Rt. 2007 s. 1281 (Ullern Terasse)

Rt. 2007 s. 1306 (Rollag)

Rt. 2008 s. 577

Rt. 2009 s. 441 (Nordkraft)

Rt. 2009 s. 813

Rt. 2010 s. 979

Rt. 2011 s. 755

Rt. 2011 s. 1581

7.4.2 Underrettsavgjørelser

LB-2009-83680

LG-2004-04048, publisert i Utv. 2004 s. 707

Nordfjord tingretts dom av 20. november 2002, publisert i Utv. 2003 s. 108

7.4.3 Internasjonale avgjørelser

C-303/07 Aberdeen Property

7.5 Myndighetsuttalelser

- Utv. 2000 s. 1235 Finansdepartementet. *Vedrørende forståelsen av enkelte begrep brukt i Norges skatteavtaler*. Brev av 8. juni 2000.
- Utv. 2007 s. 1568 *Utenlandske aksjefond og fritaksmetoden*. Prinsipputtalelse/fortolkning, 25. september 2007.
- Utv. 2008 s. 1389 Finansdepartementet. *Skatterettslige spørsmål vedr. festetomter*. Brev av 15. august 2008.
- Finansdepartementet (2009) Finansdepartementet. *Utenlandske selskaper i EØS som subjekt og objekt under fritaksmetoden*. Brev til Skattedirektoratet av 29. september 2009. Prinsipputtalelse/fortolkning.

7.6 Lignings-ABC

- Lignings-ABC. *Forordet*. [sitert 23. november 2012]
- Lignings-ABC. *Eierbegrepet*. [sitert 23. november 2012]
- Lignings-ABC. *Rettigheter i fast eiendom*. [sitert 23. november 2012]
- Lignings-ABC. *Leasing*. [sitert 23. november 2012]
- Lignings-ABC. *Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi*. [sitert 23. november 2012]

7.7 Internasjonale kommentarer

Kommentarene til OECDs

mønsteravtale OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2010. Commentary on Article 10: Concerning the taxation of dividends.

Presiseringer av «beneficial

owner»-begrepet OECD. «Clarification of the meaning of ‘beneficial owner’ in the OECD Model Tax Convention, discussion draft 29 April 2011 to 15 July 2011»

7.8 Litteratur

Brækhus og

Hærem (1964) Brækhus, Sjur og Axel Hærem. *Norsk tingsrett*. 1. utg. Oslo: Universitetsforlaget, 1964.

Falkanger (2011)

Falkanger, Thor. *Fast eiendoms rettsforhold*. 4. utg. Oslo: Universitetsforlaget, 2011

Falkanger og

Falkanger (2006) Falkanger, Thor og Aage Thor Falkanger. *Tingsrett*. 6. utg. Oslo: Universitetsforlaget, 2006

Gjems-Onstad (2012)

Gjems-Onstad, Ole. *Norsk bedriftsskatterett*. 8. utg. Oslo: Gyldendal Akademisk, 2012

Jusleksikon (2010)

Jusleksikon. Gisle, Jon ... [et al.]. 4. utg. Oslo: Kunnskapsforlaget, 2010

- Knoph (2009) *Knophs oversikt over norsk rett*. Kåre Lilleholt ... [et al.]. 13. utg. Oslo: Universitetsforlaget, 2009
- Magistad (2008) Magistad, Vigdis Knutsen. *Leie av lokaler*. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag, 2008
- Norsk internasjonal skatterett (2011) *Norsk internasjonal skatterett*. Naas, Henning ... [et al.]. 1. utg. Oslo: Universitetsforlaget, 2011.
- Parelius og Bragdø-Ellenes (2010) Parelius, Line A. og Sverre Bragdø-Ellenes. *Husleieavtaler*. 2. utg. Oslo: Fagbokforlaget, 2010
- Ruud (2011) Ruud, Morten og Geir Ulfstein. *Innføring i Folkerett*. 4. utg. Oslo: Universitetsforlaget, 2011
- Skaar m.fl. (2006) Skaar, Arvid Aage m.fl. *Norsk skatteavtalerett*. 1. utg. Oslo: Gyldendals Norsk Forlag, 2006
- Scheel (1912) Scheel, Herman. *Norsk Tingsret*. Kristiania: A. W. Brøggers Boktrykkeri A/S, 1912
- Vogel m.fl. (1997) Vogel, Klaus m.fl. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With particular reference to German Treaty Practice*. 3. utg. Kluwer Law International, 1997.

- Vogel og Lehner (2008) Vogel, Klaus og Moris Lehner: *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen : Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen / begründet von Klaus Vogel ; herausgegeben von Moris Lehner*. München: Verlag C.H. Beck, 2008.
- Wilskow red (1997) *Bedriftsbeskatning i praksis: Ligningsbehandlingen ved Sentralskattekontoret for storbedrifter 1992-1997*. Petter Chr. Wilskow ... [et al.]. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag, 1997.
- Zimmer (2009) Zimmer, Frederik. *Internasjonal inntektsskatterett*. 4. utg. Oslo: Universitetsforlaget, 2009
- Zimmer (2009) Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 6. utg. Oslo: Universitetsforlaget, 2009
- Zimmer red (2010) *Bedrift, selskap og skatt*. Frederik Zimmer ... [et al.]. 5. utg. Oslo: Universitetsforlaget, 2010
- Aarbakke (2009) Aarbakke, Magnus. *Skatt på formue*. 4. utg. Oslo: Universitetsforlaget, 2009
- Aarbakke (1998) Aarbakke, Magnus. *Skatt på formue*. 3. utg. Oslo: Universitetsforlaget, 1998
- Aarbakke (1990) Aarbakke, Magnus. *Skatt på inntekt*. 4. utg. Oslo: Universitetsforlaget, 1990

7.9 Artikler

- Ekern (2005) Ekern, Knut. *Det skattemessige eierbegrep under utvikling?* I: Skatterett 2005 nr. 3 s. 276-302
- Furuseth (2009) Furuseth, Eivind. *Tolkning av begrepet «beneficial owner» i skatteavtalene.* I: Skatterett 2009/nr 02 side 179-192.
- Robberstad (1963) Robberstad, Knut. *Kløyvd eigedomsrett.* I: Lov og Rett. 1963, s. 162-166.
- Zimmer (1996) Zimmer, Frederik. *Om avskrivninger og risiko.* I: Skatterett 1996 (14) s. 154-159
- Zimmer (2006) Zimmer, Frederik. *Rt. 2005 s. 394 Gloppen – Eier av kraftverk* I: Skatterett. 2006, s. 376-381.

7.10 Nettdokumenter

- Brækhus, Sjur. *Leasing.* I: Store norske leksikon nettversjon [sitert 23. november 2012]
- Falkanger, Thor. *Eiendomsrett.* I: Store norske leksikon nettversjon. [sitert 23. november 2012]
- Falkanger, Thor og Marianne Reusch. *Tomtefeste.* I: Store norske leksikon nettversjon [sitert 23. november 2012]
- Sollund, Stig. *Kommentarer til skatteloven.* I: Norsk lovkommentar nettversjon [sitert 23. november 2012]

Skatteetaten. *Formuesskatt for festetomter på bolig fritidshus.*

Artikkel av 5. mars 2012 på <http://www.skatteetaten.no/festetomt> [sitert 23. november 2012]

Stoveland, Per Helge. *Kommentarer til skatteloven*. I: Norsk lovkommentar nettversjon [sitert 23. november 2012]

Finansieringsselskapenes forening. *Leasing*.

<http://www.finfo.no/leasing/> [hentet 23. november 2012]

7.11 Spesialfagsavhandlinger

Matre (1991) Matre, Hugo P. *Inntektsbeskatningen ved leasingavtaler*. Institutt for offentlig retts skriftserie nr. 2/1991. Oslo: Lobo Grafisk AS, 1991.

7.12 Masteravhandlinger

Sønning Sønning, Ane Therese. *Hvordan avgjøre hvem som er «beneficial owner» etter norsk rett – anvendelsesområdet og innholdet av begrepet*. Masteravhandling, UiO 2011.